



# SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

GAZİANTEP, 2015

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI

**YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE  
MUHASEBE UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Ömer ÇINAR

Gaziantep, 2015

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI

**YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE  
MUHASEBE UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. Mustafa UÇAR  
Ömer ÇINAR

Gaziantep, 2015

## **YEMİN METNİ**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebe Uygulamaları**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

20/03/2015

Ömer ÇINAR

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebe Uygulamaları

(Yüksek Lisans Tezi)

Ömer ÇINAR

HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

İŞLETME BİLİM DALI

ÖZET

Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde dönemsellik ilkesi, *“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılması ....”* şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, gerek Türk Ticaret Kanununda gerekse de Vergi Usul Kanununda dönemsellik kavramına paralel olarak düzenlemeler yapılmış ve işletmelerin belli dönemler için değerlendirilmeleri zorunluluğu getirilmiştir. VUK’ nun 174’üncü maddesinde yasal defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı ve hesap dönemlerinin normalde takvim yılı olacağı, ancak 12’ şer aylık özel hesap dönemlerinin de tayin edilebileceği belirtilmiştir. Bunlara paralel olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesinde kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit olunacağı aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde de gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların gelir vergisinin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir.

Kural hesap dönemi olmakla birlikte, GVK’ nın 42, 43, ve 44. maddelerinde düzenlenen ticari kazanç niteliği bulunan yıllara sari inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yıllık hesap döneminden, dolayısıyla dönemsellik ilkesinden sapma olmuştur. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu’nun 42, 43 ve 44’üncü maddelerinde düzenlenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür.

Anahtar Kelimeler: 1) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım 2)Vergi 3) Muhasebe

Taxation and Accounting Practices of the year to Contagious Construction and Repair Works

(Master Thesis)

Ömer ÇINAR

HASAN KALYONCU UNIVERSITY

SOCIAL SCIENCES

BUSINESS DEPARTMENT

## ABSTRACT

Accounting to System in General Communique matching principle is defined as *“of life adopted in accordance with the concept of unlimited business continuity, to determine the division of certain periods and results of operations of each period independently of the other period. The recognition of income and expenses on an accrual basis; revenues, cost of revenues and expenses compared with the same period of the profit and loss....”*

Moreover, the Turkish Commercial Code as well as the Tax Procedural Law in parallel to the concept of periodicity and has made arrangements to be considered a necessity for a certain period of operation. TPL's 174th item in the accounting period of the statutory books will be kept as would normally be the calendar year and the fiscal year, but the 12 'are as evil can be defined in a special account of the monthly period. In parallel, the Corporate Tax Law that would constitute the subject of the same way as the Income Tax Law Article 1 of the profits earned in a calendar year of real persons and annuity income tax will be determined as earnings periods in Article 6.

Although the rules of the accounting period, Income Tax Law's 42, 43, and Article 44 of the commercial nature of the present year earnings on uncompleted construction contracts and repair work arranged in annual period and is therefore the deviation from the matching principle. Therefore the Income Tax Act 42, in accordance with Article 6 of the Law on Corporate Income Tax and regulated in Article 43 and 44th, the corporation a special taxation regime also applies to taxpayers is provided.

Keywords: 1) Common Term Construction and Repair 2) Taxes 3) Accounting

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER .....	vi
KISALTMALAR .....	x
GİRİŞ .....	xii
1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	1
1.1. İnşaat Tanımı .....	1
1.1.1. İnşaat Çeşitleri .....	1
1.1.1.1. Özel (yap-sat) İnşaat.....	2
1.1.1.2. İnşaat Taahhüt İşleri.....	2
1.1.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Tanımı.....	3
1.2. Temel Kavramlar .....	3
1.2.1. Yüklenici (Müteahhit) .....	4
1.2.2. İnşaat Sahibi .....	4
1.2.3. Taşeron.....	4
1.2.4. Hakediş .....	4
1.2.5. Taahhüt .....	5
1.3. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç.....	5
1.3.1. Proje Hazırlığı .....	6
1.3.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi .....	7
1.3.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi .....	8
1.3.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi .....	8
1.3.5. Sözleşmenin Yapılması.....	9
1.3.6. İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminat.....	9
1.3.6.1. Geçici Teminat.....	10
1.3.6.2. Kesin Teminat.....	10
1.4. İnşaat Taahhütlerinde Yapım Usulleri .....	10
1.4.1. Emanet Usulü .....	11
1.4.2. İhale Usulü.....	11
1.4.2.1. Açık İhale Usulü.....	12
1.4.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü .....	12
1.4.2.3. Pazarlık usulü .....	13
2. YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ.....	14

2.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlerinin Vergisel Boyutu.....	14
2.1.1. İşin İnşaat ve Onarma İşİ Olması .....	16
2.1.2. İnşaat ve Onarım İşinin Taahhüde Bağlanmış Olması .....	17
2.1.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi .....	18
2.1.3.1. Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Esası .....	18
2.1.3.2. Hesap Dönemi ve Takvim Yılı Kavramı .....	19
2.1.4. İşin Başlangıcının Belirlenmesi.....	19
2.1.5. İşin Bitim Tarihi.....	21
2.1.5.1. Geçici Kabul Kuralı.....	22
2.1.5.2. Kesin Kabul Kuralı.....	22
2.2. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı .....	23
2.2.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar .....	24
2.2.2. Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisi .....	24
2.2.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi .....	25
2.2.4. Avanslarda Vergi Kesintisi.....	26
2.2.5. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar .....	26
2.2.5.1. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında Vergi Kesintisi.....	26
2.2.5.2. İş Bitiminden Sonra Ödenen İstihkaklarda Vergi Kesintisi.....	27
2.2.5.3 Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi .....	28
2.2.5.4. Devam Etmekte Olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Edilip Edilemeyeceği .....	28
2.2.6. Vergi Kesintisinde Sorumluluk.....	28
2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması .....	29
2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması.....	30
2.4.1. Yıllara Yaygın Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi.....	32
2.4.2. KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih .....	34
2.4.3. Stopaja Tabi Ödemelerde KDV Matrahının Tespiti .....	35
2.4.4. Dövizle Yapılan İşlerde KDV .....	36
2.4.5. Verginin Matrahı.....	37
2.4.6. Vergini Oranı .....	37
2.4.7. Avanslarda Katma Değer Vergisi.....	41
2.4.8. Katma Değer Vergisi Tevkifatı .....	41
2.4.8.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik, Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri.....	42
2.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi.....	43



2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İle İlgili Özellikli Durumlar .....	44
2.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerde Kur Farkı ve Faiz Gelirleri.....	44
2.6.2. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinin Mahiyeti .....	46
2.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Mahiyeti .....	48
2.6.4. Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinin Durumu .....	51
3. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	51
3.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri.....	51
3.1.1. İnşaat Muhasebesi .....	51
3.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri .....	52
3.2. İnşaat İşletmelerinde Tutulacak Defterler .....	53
3.2.1. I. Sınıf Tüccarlar .....	54
3.2.2. II. Sınıf Tüccarlar .....	57
3.2.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler .....	58
3.2.3.1. Puantaj Defteri .....	59
3.2.3.2. Röleve Defteri .....	59
3.2.3.3. Ataşman Defteri.....	60
3.2.3.4. Yeşil Defter .....	61
3.2.3.5. Sürveyan Defteri.....	62
3.2.3.6. Şantiye Defteri.....	62
3.3. İnşaat Maliyet Muhasebesi .....	62
3.3.1. İnşaat İşinde Kullanılan Stoklar .....	64
3.3.2. Tamamlanmamış Mamuller/Hizmetler .....	64
3.3.3. Hakedişler .....	66
3.3.4. Taşeronlardan Alınan Hizmetler .....	67
3.3.5. Mamul Maliyetleri.....	67
3.3.6. İlk Madde ve Malzeme Giderleri .....	68
3.3.7. Yönetim, Satış ve Finansman Giderleri.....	71
3.3.8. Dönem Karı veya Zararı .....	71
3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Gelir Tespit Yöntemleri .....	71
3.4.1. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi .....	72
3.4.2. Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemi .....	72
3.4.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	73
3.5. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Maliyet Muhasebesi .....	77
3.5.1. İnşaat İşine Başlama .....	77
3.5.2. İnşaat İşinin Yapım Süreci .....	79
3.5.2.1. İnşaat Sözleşmesi Yapılması.....	78

3.5.2.2. Şantiyenin Kurulması ve İşletilmesi.....	80
3.5.2.3. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....	81
3.5.2.4. İşçilik Maliyetleri .....	83
3.5.2.5. Ortak Maliyetler .....	84
3.5.2.5.1. Ortak Maliyetlerin Özellikleri .....	84
3.5.2.5.2. Birden Fazla İşin Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı .	86
3.5.2.5.3. Bu Neviden İşlerin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde Giderlerin Dağıtımı .....	87
3.5.2.5.4. Amortismanların dağıtımı.....	88
3.5.2.6. Taşerondan Alınan Hizmetlerin Maliyetleri .....	91
3.5.2.7. Hakedişler.....	92
3.5.2.8. Peşin Ödenen Vergilerin Mahsubu veya İadesi .....	94
3.5.2.9. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Dönem Sonu İşlemleri .....	95
3.6. İnşaat İşinin Tamamlanması ve Teslimi .....	96
3.6.1. Kesin Kabul .....	96
3.6.2. Asgari İşçilik Uygulaması .....	98
3.7. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Örnek..	98
SONUÇ .....	105
KAYNAKÇA.....	107

## KISALTMALAR

BİKY	Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği
BK	Borçlar Kanunu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
Dn	Danıştay
Dn. VDDK	Danıştay Vergi Daireleri Dava Kurulu
GT	Genel Tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KİK	Kamu İhale Kanunu
KİSK	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
Md	Madde
s.	Sayfa
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
Vb	ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİGŞ	Yapım İşleri Genel Şartnamesi
YYİO	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım
YTL	Yeni Türk Lirası

## **GİRİŞ**

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat kavramı ve inşaat çeşitlerine ilişkin genel bir açıklama yapılacak, inşaat ve inşaat çeşitleri ile ilgili kavramlar açıklandıktan sonra yıllara sari inşaat taahhüt işlerinde izlenen sürece ve inşaat onarım işi yapım usulleri açıklanacaktır.

İkinci bölümde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine göre yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılmanın koşulları açıklandıktan sonra, yıllara sari inşaat onarım işlerinin Türk Vergi Mevzuatı karşısındaki durumuna yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

Üçüncü bölümde ise; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak uygulama örnekleri sunularak çalışma sonlandırılacaktır.

## 1. GENEL AÇIKLAMALAR

### 1.1. İnşaat Tanımı

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir<sup>1</sup>. İnşaat faaliyeti bir tür imalat ve üretim eylemidir. Bir tarafta inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ya da arazi, diğer tarafta arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanımı yoluyla oturtulan yapı vardır. Arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanıldıktan sonra ortaya çıkan yapı yeni bir ürünü oluşturmaktadır<sup>2</sup>.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre yapım; *"Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri "* ni ifade etmektedir.

3194 sayılı İmar Kanununda ise yapı ; *"Karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler."* olarak tanımlanmıştır.

#### 1.1.1. İnşaat Çeşitleri

İnşaat işleri, arsa veya arazi altyapısı üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak bir bina oturtulması eylemi ile gerçekleşen bir üretim sürecidir. İnşaat faaliyetleri, iki farklı türde sürdürülmektedir. İnşaat işleri, bir başkasının arsasının üzerine yapılırsa; bu işler, inşaat taahhüt işleri olarak adlandırılır. İnşaat işleri, inşaat firmasının kendi arsası veya kat karşılığı bir arsa üzerine yapılırsa; bu işler, özel inşaat (yap-sat veya arsa geliştirme) işleri olarak adlandırılır<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994.

<sup>2</sup> Sabaz B., Öz, Y. ve Albez, A. (2002). Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması. Ekev Akademi Dergisi, Yıl 2006, Sayı 12, s.159-176..

<sup>3</sup> Güngörmüş, A., COŞKUN A. Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2008, 10,

#### **1.1.1.1. Özel (yap-sat) İnşaat**

İşin mülkiyetinin işi yapana ait olduğu inşaat faaliyetidir. İş yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay aldığı faaliyet türüdür. İnşaatın ana unsuru olan arsasının mülkiyetine göre iki şekilde ortaya çıkmaktadır<sup>4</sup>.

Birincisi; iktisadi işletme veya gerçek kişinin kendi arsası üzerinde inşaat faaliyetini bizzat kendisinin gerçekleştirmesi,

İkincisi; arsanın mülkiyetinin bir iktisadi işletmeye veya gerçek kişiye ait olması fakat işin yapımını üstlenmeyip müteahhit ile sözleşme yapılması. Uygulamada kat karşılığı, arsa karşılığı inşaat faaliyeti dediğimiz inşaat faaliyetleridir.

#### **1.1.1.2. İnşaat Taahhüt İşleri**

Başkalarının nam ve hesabına inşaat yapanlar hizmet işletmesi olarak nitelendirilirler. Hizmet işletmelerinin inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkardıkları ürün üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı yoktur. İş yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay almadığı faaliyet türüdür. Ürün işi yaptırana aittir<sup>5</sup>.

İnşaat taahhüt işleri başladığı yılda bitirilebildiği gibi genelde yapımı bir yıldan uzun dönem sürmektedir. Başladığı yılda bitirilemeyen inşaat taahhüt işleri yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti vergi kanunlarımızda özel bir rejime tabi tutulmuştur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42. Maddesinde belirtildiği gibi kar veya zarar işin fiilen bittiği yılın beyannamesinde gösterilir.

---

<sup>4</sup> Çatıkkaş Özgür., Şekinci Cafer. ; “İnşaat Kavramı ve Vergi Uygulamaları”, Yapım Tanıtım Yayıncılık , İstanbul, 2013. syf 4

<sup>5</sup> Selimoğlu, Recep “İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları”, Hipotez Yayınları, Yıl 2011, İzmir, syf.381

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde Gelir Vergisi Kanunun 44. Maddesinde işin bitim tarihi *“geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.”* Dolayısıyla gelir, işin fiilen bittiği yılın geliri olarak beyan edilip vergilendirilir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 120. Maddesinde belirtildiği üzere inşaat devam ettiği yıllarda geçici vergi de ödenmez<sup>6</sup>.

### **1.1.1.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Tanımı**

Kat karşılığı inşaat işleri hem arsa sahibine hem de yükleniciye karşılıklı borç yükleyen eser sözleşmesine dayanır. Yüklenicinin borcu sözleşme şartlarına, mimari ve statik projeye uygun olarak sözleşmede yazılı sürede eseri meydana getirmektir. Arsa sahibinin borcu da yükleniciye arsa payının devrini zamanında ve eksiksiz olarak yapmasıdır<sup>7</sup>.

Arsa payı karşılığında kat yapımında, inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yapı yapma ediminde ağır basan yön, gereçlerin tesliminden çok, anlaşmaya uygun olarak katların yapılmasıdır. Bu nedenle inşaatçının edimi, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Buna karşılık arsa sahibin karşı edimi, taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Öyleyse, arsa payı karşılığında kat yapımı çift tipli karma sözleşmedir<sup>8</sup>.

## **1.2. Temel Kavramlar**

İnşaat kavramı ve türlerinin tanımlanmasından sonra kısaca inşaat sektöründe kullanılan yüklenici (müteahhit), inşaat sahibi, taşeron, hakediş, taahhüt gibi kavramların açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

---

<sup>6</sup> Çatıkkaş Özgür., Şuekinici Cafer. ; “İnşaat Kavramı ve Vergi Uygulamaları”, Yapım Tanıtım Yayıncılık , İstanbul, 2013. syf 4, 5

<sup>7</sup> İlker Hasan Duman, İnşaat Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s.183

<sup>8</sup> İlker Hasan Duman, İnşaat Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s.183

### 1.2.1. Yüklenici (Müteahhit)

İnşaat sahibi ile hukuki bir sözleşmeye giren ve bu sözleşme ile sözleşmede belirtilen inşaat işini istenilen niteliklere göre yapmayı taahhüt eden gerçek ya da tüzel kişidir<sup>9</sup>. Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit, bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir<sup>10</sup>.

### 1.2.2. İnşaat Sahibi

Kendisine ait belirli bir inşaat işinin yapımını bir bedel karşılığında müteahhide veren kişi ve kuruluşlardır. İnşaat sahipleri; özel kişiler, ticari ve sınaî işletmeler veya kamu kuruluşları olabilir<sup>11</sup>.

### 1.2.3. Taşeron

İnşaat taahhüt ve onarım işini alan “Müteahhit” aldığı işin bir bölümünü, konularında uzmanlaşmış kişi veya kurumlara yaptırır. İşte müteahhide karşı işin belli bölümlerini üstlenen ikinci derecedeki bu kişi ve kurumlara taşeron denir<sup>12</sup>. Devlet İhale Kanununda taşeron, “*nevi itibariyle kısımlara ayrılan işin bir kısmını idareye karşı bedeli karşılığında gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişi veya kişilerdir*” olarak tarif edilmiştir.

### 1.2.4. Hakediş

Bir inşaat, taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından belirli bir zamana kadar yapılan kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denilmektedir<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> Halsey Van ORMAN, Estimating For Residential Construction, New York, Prentice-Hall, Inc., 1981, s.10; KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 1991, s. 9

<sup>10</sup> Halsey Van ORMAN, Estimating For Residential Construction, New York, Prentice-Hall, Inc., 1981, s.10; KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 1991, s. 9

<sup>11</sup> Selman Aziz Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, 2. Basım, Isparta, 1997, s.3.

<sup>12</sup> ÇANKAYA İslam , İnşaat Muhasebesi, 2. Baskı, Baran Ofset, Ankara, 2003, s. 20.

<sup>13</sup> ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 5



Hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını, hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimi ve tutarı gösteren raporlardır<sup>14</sup>.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre geçici hakediş raporu ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki türlü hakediş raporu vardır.

Geçici hakedişlerde genellikle işin bitimi beklenmeden belli dönemler halinde müteahhitin tamamladığı işlerin miktarı belli teknikler kullanılarak ölçülür ve işin o kısmının kabulü yapılarak müteahhite biten kısma karşılık ödeme yapılır. Geçici hakedişler, sözleşmede aksi yönde bir hüküm yoksa aylık olarak hesaplanır.

Kesin hakedişler ise, işin geçici kabulü yapıldıktan sonra kesin kabulün yapılması için aynı şekilde işin bütününe ilişkin ölçümlemelere dayalı olarak çıkarılan kesin hesaplara istinaden yapılır. Kesin hakedişin hesaplanmasında geçici hakediş rakamlarına itibar edilmez<sup>15</sup>.

### **1.2.5. Taahhüt**

Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir. Taahhüt bir edimin yüklenimini ifade etmektedir<sup>16</sup>.

### **1.3. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç**

Yıllara yaygın olan ve yaygın olmayan, taahhüt şeklindeki inşaat işleri, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerine yaptırılmaktadır. Ancak kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yaptırımlarına ilişkin hukuki düzenlemeleri ve inşaat yapımına başlanmasında izlenecek süreçleri birbiri ile farklılıklar göstermektedir. Özel sektör işletmeleri, Borçlar Kanununun 355'inci ve 371'inci maddelerindeki hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla inşaat taahhüt ve onarım

---

<sup>14</sup> DEMİR, Yasin. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, s.17

<sup>15</sup> Durna, Ferhat. (2008). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme, Marmara Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Y.Y.L.T, İstanbul, 2009, s.22.

<sup>16</sup> Selman Aziz Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, 2. Basım, Isparta, 1997, s.5.

iş yapan işletmeler ile istedikleri şekilde sözleşme yapabilme serbestliğine sahiptir. Dolayısı ile özel sektör adına inşaat taahhüt işi yapan inşaat işletmeleri ile özel sektör işletmeleri arasında işin yapımında izlenecek süreç de serbestçe belirlenebilmektedir<sup>17</sup>.

Ancak kamu kuruluşlarında bu serbestlik söz konusu değildir. Kamu kurum ve kuruluşları, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kuruluşlarına ait bir inşaat işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirlenen belli süreçleri izlemesi gerekmektedir<sup>18</sup>.

### 1.3.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işte uzmanlaşmış kişi ve kuruluşlara isteklerine uygun projeler çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir<sup>19</sup>.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre projeler şu şekildedir;

**Ön Proje:** Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin halihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plan, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur.

**Kesin Proje:** Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir.

---

<sup>17</sup> ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 9.

<sup>18</sup> ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 9.

<sup>19</sup> KIZILOT Şükrü , İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yay., 2008, s. 46.

**Uygulama Projesi:** Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir.

KİK' in 38. maddesine göre, *“yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz”* hükmü bulunmaktadır.

Uygulama projesi olmadan ihaleye çıkabilecek iki durum söz konusudur. İlki doğal afetlerin yol açtığı hasarların giderilmesindeki acil projelerdir. Bu projelerde ön proje veya kesin proje ile ihaleye çıkılması mümkündür. İkincisi ise işin yapımı sırasında arazi ve zemin etütlerinin gerekmesi sebebiyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan büyük altyapı projelerinde kesin proje ile ihaleye çıkmak mümkündür<sup>20</sup>.

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Örneğin bir konut projesinde;

- Mimari proje
- Betonarme Projesi
- Sıhhi Tesisat Projesi
- Elektrik Tesisatı Projesi
- Kalorifer Projesi

alt projeler yer alır. Ayrıca her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri kapsayan detay projeleri de bulunur<sup>21</sup>.

### 1.3.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

Keşif bedeli, inşaatın kesin olmayan, önceden tahmin edilmiş bedelidir, buna “Tahmini Bedel” de denir<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Kızılot, s.48.

<sup>21</sup> Erden, s. 18.

<sup>22</sup> ÇANKAYA “İslam , İnşaat Muhasebesi”, 2. Baskı, Baran Ofset, Ankara, 2003, s. 20.

Keşif bedelinin belirlenmesinde farklı yöntemler izlenebilir. Özellikle, inşaatın teknik durumları ve ekonomik koşulları, bu bedelin belirlenmesinde önemli rol oynar. Bayındırlık Bakanlığı'nın denetimi altındaki inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin birim fiyat listesine göre bulunan fiyatlarla hesaplanması sonucu belirlenir<sup>23</sup>.

### **1.3.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi**

İhale konusu işler, genellikle ilan yoluyla müteahhitlere duyurulur. Pazarlık usulüyle yapılacak ihaleler için idareler, ilan yapıp yapmamakta serbesttirler. İhaleyle ilgili olarak yapılacak ilanda;<sup>24</sup>

- İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,
- İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,
- Şartname ve eklerinin nereden ve hangi şartlarla alınacağı,
- Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat tutarı,
- İsteklilerden aranan belgelerin neler olduğu,

### **1.3.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi**

İhaleye katılma yeterlik kuralları KİK'in 10. Maddesine göre ihaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve mali yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenebilir.

- Ekonomik ve mali yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler
- İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler
- Mesleki ve teknik yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler

---

<sup>23</sup> Kızılot, s. 15

<sup>24</sup> Kızılot, s. 17

### 1.3.5. Sözleşmenin Yapılması

Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır. İhale dökümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylattırılması zorunlu değildir. Sözleşmede, yapılacak işin tanımı ve özellikleri açıklanır, işin toplam bedeli, bu bedelin ödenme şekli, tarafların hak ve yükümlülükleri vb. hususlara yer verilir<sup>25</sup>.

Müteahhit, Kamu İhale Kanununun 42. ve 43. maddelerine göre kesin teminatı ödeyerek sözleşmeyi imzalamak zorundadır<sup>26</sup>.

### 1.3.6. İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminat

Kamu İhale Kanunun “*Teminat olarak kabul edilecek değerler*” başlıklı 34. Maddesine göre “*Teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıda gösterilmiştir:*

- a) *Tedavüldeki Türk Parası.*
- b) *Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları.*
- c) *Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.*

*İlgili mevzuatına göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir.”*

---

<sup>25</sup> 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 46

<sup>26</sup> 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 44

#### **1.3.6.1. Geçici Teminat**

Kamu İhale Kanunun “*Geçici Teminat*” başlıklı 33. Maddesine göre “*İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dökümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.*”

#### **1.3.6.2. Kesin Teminat**

Kamu İhale Kanunun “*Kesin Teminat*” başlıklı 43. Maddesine göre “*Taahhüdün sözleşme ve ihale dökümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.*

*Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten % 6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur.*

*Kurum, ihale üzerinde kalan isteklinin teklifinin sınır değerinin altında olması hâlinde, bu istekliden yaklaşık maliyetin % 6'sından az ve % 15'inden fazla olmamak üzere alınacak kesin teminat oranına ilişkin düzenlemeler yapabilir.”*

#### **1.4. İnşaat Taahhütlerinde Yapım Usulleri**

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Kızılot, s.51

#### 1.4.1. Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81. Maddesinde yer almaktaydı. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda ise emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı anlamında yorumlanmamalıdır<sup>28</sup>.

Nitekim Dünya Bankası kredilerinin kullanılmasında karşılaşılan “force account” uygulaması emanet usulüne benzemektedir. İdareler bünyesinde yer alan inşaat birimlerini ifade etmek üzere kullanılan force account kavramı, “doğrudan çalışma” ve “idare imkânları” sözcükleriyle de nitelendirilmektedir. Bu yöntemle, miktarın küçüklüğünü ve işin aciliyetini dikkate alarak, bazı yapım işlerinin idarelerin kendi personel ve ekipmanı ile gerçekleştirilmesi yoluyla banka kredilerinin kullanımına imkan tanınmaktadır. Bu şekilde yürütülen işlerin idare imkânlarını aşan kısımlarının gerçekleştirilebilmesi için 4734 sayılı Kanunda yer alan ihale usullerinin kullanılması zorunludur<sup>29</sup>.

#### 1.4.2. İhale Usulü

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir<sup>30</sup>.

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir<sup>31</sup>.

İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Kızılot, a.g.e., s.51

<sup>29</sup> Kızılot, a.g.e., s.51

<sup>30</sup> Kızılot, a.g.e., s.51

<sup>31</sup> Kızılot, a.g.e., s.51

<sup>32</sup> YILDIRIM Çiğdem Özkaya, "İnşaat Muhasebesi", Ankara, 2008, Detay Yayıncılık, s.16.

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü,

#### **1.4.2.1. Açık İhale Usulü**

Açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür<sup>33</sup>. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilir. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir<sup>34</sup>.

#### **1.4.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü**

Kamu İhale Kanununa göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür.<sup>35</sup> İşin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir<sup>36</sup>.

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde 40. Maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirilmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir<sup>37</sup>. Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık

---

<sup>33</sup> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 19, 24648 sayılı 22/01/2002 tarihli Resmi Gazete, s.19

<sup>34</sup> Kızılot, s.51

<sup>35</sup> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 20, 24648 sayılı 22/01/2002 tarihli Resmi Gazete, s.19

<sup>36</sup> Kızılot, s.51

<sup>37</sup> Kızılot, s.53



yada ileri teknoloji gerektirmesidir. Bu usulün diğerk bir özelliğı ise ihaleye davet edilen veya teklif verenler açısından bir alt sınır öngörölmüş olmasıdır<sup>38</sup>.

### 1.4.2.3. Pazarlık usulü

Kamu İhale Kanununda, *“ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiğı ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul”* şeklinde tanımlanmıştır. KİK’ in 21. Maddesinde pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı belirlenmiştir. Buna göre *“Aşağıda belirtilen hallerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir:*

*a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.*

*b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörölemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.*

*c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.*

*d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması.*

*e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi.*

*f) İdarelerin yaklaşık maliyeti ellimilyar Türk Lirasına kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımları.*

---

<sup>38</sup> Kızılot, s.53

*(b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmayan hallerde en az üç istekli davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenir.*

*(a), (d) ve (e) bentlerine göre yapılacak ihalelerde, ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilen istekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunar. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerinde ihale komisyonu her bir istekli ile görüşür. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde tekliflerini vermeleri istenir.*

*Bu madde kapsamında yapılacak ihalelerde, ilk fiyat tekliflerini aşmamak üzere isteklilerden ihale kararına esas olacak son yazılı fiyat teklifleri alınarak ihale sonuçlandırılır.*

*(b), (c) ve (f) bendi kapsamında yapılan mal alımlarında, malın sözleşme yapma süresi içinde teslim edilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde, sözleşme yapılması ve kesin teminat alınması zorunlu değildir.”*

## **2. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ**

### **2.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlerinin Vergisel Boyutu**

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Ticari Kazanç*” hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin senelere sirayet etmesi (yıllara yaygın olması) halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle, genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Kızılot, s.59.

Bir inşaat ve onarım işinin yıllara sari inşaat, taahhüt ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için ise, GVK bazı koşulların bir arada olması şartını getirmiştir. Söz konusu kanunun 42. maddesi şu şekildedir:

*“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*

*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”*

Maliye Bakanlığı’ nın özelgesinde<sup>40</sup> *“Bir işin GVK’nın 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 25.03.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı kararı: *“.....Bu düzenlemeler 42’nci maddede öngörülen rejimin uygulanmasında inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Zira istihkak bedeli ödemesi, bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde söz konusu olabilir.”*

Sonuç olarak; İnşaat ve onarma işinin özel rejime göre vergilendirilebilmesi için aşağıda ayrıntılarına yer verilecek olan 3 koşulun birlikte sağlanması gerekmektedir.

- İş inşaat ve onarma işi olmalıdır.
- İş taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.
- İş yıllara yaygın olmalıdır.

---

<sup>40</sup> 09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-96/23828 Sayılı M.B. Özelgesi

### 2.1.1. İşin İnşaat ve Onarma İşi Olması

GVK'nın 42. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergileme rejimine tabi olan işler inşaat, onarma ve dekabaj işleridir. Gelir Vergisi Kanunda inşaat, onarma ve dekabaj işlerinin neler olduğu yer almamaktadır. Ancak mevzuatımızda inşaat kavramı İmar Kanununun 5. maddesinde, karada veya suda daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler yapı olarak tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi kanunu tebliğinde *“Bu tebliğin uygulanmasında yapım işleri; bina, karayolu, demir yolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, çimento, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, inşaat, nakliye, tamamlama ( boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleriyle benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır”*<sup>41</sup> denilmektedir.

**Onarma İş:** Gelir Vergisi Kanunu inşaat kavramını yanında onarma kelimesini kullanarak yapım tanımını daha da genişletmiştir. Onarmak bozulmuş olan bir şeyi düzeltip yararlı bir duruma sokmak, işe yarar duruma getirmek, tamir etmek olarak tanımlanmış olup, diğer koşullarında gerçekleşmiş olması halinde herhangi bir onarım işi de GVK açısından yıllara sari nitelik kazanır.

Gemi yapımı da Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu'nun 269. ve 271'inci maddeleri çerçevesinde inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmektedir. Gemi inşaatının yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda İstanbul Defterdarlığı'nın muktezası bulunmaktadır. Buna göre *“...bina yapımı 6787 sayılı imar Kanunuyla, gemi inşaatı ise 6948 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Gemi inşaatı işlerinin 6948 sayılı Kanunla düzenlenmiş olması bu işlerin inşaat işi olma vasfını değiştirmemektedir. Bu nedenle sözleşmeye dayalı olarak yapılan yıllara yaygın gemi yapım işlerinin vergi yasaları açısından inşaat işi sayılarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda, gemi inşaat işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 3 numaralı bendi ve 30.12.1993 tarihli ve 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %5 (Bugünkü oran %3) gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bu kapsamdaki işlerden elde edilen kar veya zararın işin*

<sup>41</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanunun 91 sıra nolu Genel Tebliğinin 5/a

*bittiği yıl kati olarak tespit edilip, tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.”<sup>42</sup>*

Dekapaj işlerinin de inşaat ve onarma işi sayılacağı 5035 sayılı Kanun ile GVK’ nın 42’nci maddesine eklenmiştir. Dekapaj işi, genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup, galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde olmaktadır. Sıklıkla baraj ve maden işlerinde görülen baraj yapılacak sahadaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi ile derinliği az olup galeri açılmasını gerektirmeyen (zira bu oldukça masraflıdır) kömür yatağı gibi madenlerin üstündeki araziye kaldırma dekapaj olarak adlandırılır niteliği itibariyle bir nevi inşaat işlemidir.

### **2.1.2. İnşaat ve Onarım İşinin Taahhüde Bağlanmış Olması**

İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak başkasının hesabına yapılması gereklidir. Taahhüt sözleşmeleri, genellikle önceden belirlenen esaslar çerçevesinde işin bir başkası adına yapılması ve bedelinin tahsiline ilişkindir. Dolayısıyla bu işlerin belirlenen esaslara uygun olmaması da bir takım yaptırımlara tabidir. Taahhüt kamuya karşı olabileceği gibi özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere karşı da olabilir<sup>43</sup>.

Mükelleflerin satmak üzere kendisi adına yaptığı özel inşaatlar veya doğrudan kendisi adına yapmış olduğu diğer bu türden imalatlar bu kapsama girmemektedir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun konu ile ilgili *“Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat dolayısıyla alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, satış bedelidir. Yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında düşünülemez. Satışın arsa payı üzerinden yapılp inşaatın alıcı ile akdedilen sözleşmeye göre tasarlanması da bu durumu değiştirmez. Özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün fiilen yapılan, inşa edilen dairelerin satışından ibaret olup, bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı yoktur ve kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedelinin karşılaştırılması suretiyle kazancın dönemselliği ilkesine göre yapılması gerekir.”<sup>44</sup>* yönünde karar verilmiştir.

<sup>42</sup> İstanbul Defterdarlığı’nın B.07.1.GİB.4.44.15.01-GV-KDV2000/ sayılı muktezası

<sup>43</sup> Musa TOPALOĞLU, Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2011 Sayı : (364) s. 43.

<sup>44</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E.2004/229, K.2005/55 sayı ve 1.4.2005 tarihli kararı

Taahhüt edilen işin bedelinin ne şekilde belirlendiğinin önemi bulunmamaktadır. Söz konusu bedelin; eksiltme, maliyet artı kar ya da pazarlık gibi usullerin kullanılması ile belirlenmesi işin mahiyetini değiştirmemektedir.

### **2.1.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi**

GVK'nın 42. maddesinde belirtilen birden fazla yıla sirayet eden inşaat işlerinden kasıt inşaat işinin başlangıç ve bitim tarihlerin farklı yıllara isabet etmesidir. Bu kapsamda taahhüte bağlı olarak yapılan bir inşaat işi aynı yıl içerisinde başlayıp bitiyorsa GVK'ın 42. Maddesine göre vergilendirilmeyecektir. GVK'nın 42. Maddesine göre vergilendirilebilmesi için örneğin 31.12.2014 tarihinde başlayan bir işin (diğer şartları taşıması durumunda) 01.01.2015'te tamamlanması durumunda bu şartı sağlamış olacaktır. Dolayısıyla 01.01.2015'de başlayıp 31.12.2015'de biten bir iş diğer şartları taşısa dahi GVK'nın 42. ve devamı maddelerindeki vergilendirme rejimi uygulanmayacaktır.

#### **2.1.3.1. Dönemsellik İlkesi ve Tahakkuk Esası**

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği<sup>45</sup> 23 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve tekdüzen muhasebe sistemi gereği uyulması gereken muhasebe usul ve esaslarını belirlemiştir. Burada yer alan Muhasebenin Temel Kavramları'ndan ilki dönemsellik ilkesidir. Buna göre *“Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi mevzuatında ise dönemsellik ilkesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 283. maddesinde; *“Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir...”*

---

<sup>45</sup> 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (1992), TC Resmi Gazete, 21447 (mükerrer), 26 Aralık 1992.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 287. maddesinde ise; “*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeri.*” denilmektedir.

Vergi mevzuatımız ticari kazanç açısından gelir ve giderlerin tahakkukunu, bunların hukuki olarak doğduğu, yani taraflar arasında bir hak ve borç durumuna geldiği anda tahakkuk etmiş saymaktadır. Tahakkuk aşamasında gelirin kısmen yada tamamen tahsil edildiğinin yada giderin kısmen yada tamamen ödendiğinin bir önemi bulunmamaktadır. Keza Gelir Vergisi Kanununun 39. maddesinde; “*Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.*” denilmektedir.

#### **2.1.3.2. Hesap Dönemi ve Takvim Yılı Kavramı**

VUK’un 174. maddesinde hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmiştir. Ancak faaliyet ve işlemlerinin mahiyeti takvim yılı esasını uygulamaya imkan vermeyenler Maliye Bakanlığı’na başvurarak kendileri için özel hesap dönemi tayin edilmesini talep edebilirler. Ancak her durumda bu hesap dönemi kesintisiz 12 aylık bir süreyi kapsar. Özel hesap dönemi daha çok zirai işletmelerle eğitim-öğretim hizmeti verenler ile ortakları yabancı kişi ve kurum olanlara tayin edilmektedir. Zirai işletmelerde mahsul alım mevsimi, eğitim öğretim kurumlarında eğitim yılının ve yabancı ortaklı firmalarda ortağın ülkesinde uygulanan mali yılın takvim yılından farklılık arz etmesi özel hesap dönemi uygulamasını zaruri kılmaktadır<sup>46</sup>.

#### **2.1.4. İşin Başlangıcının Belirlenmesi**

GVK’da işe başlama tarihi olarak hangi tarihin kabul edileceği hakkında bir düzenleme bulunmamakla birlikte uygulamada sözleşme tarihi veya sözleşme ile ayrı bir tarih belirlenmişse ayrı olarak belirlenen bu tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

Aşağıda işe başlama ile ilgili Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelere yer verilmiştir.

---

<sup>46</sup> Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Ankara: Hesap Uzmanları Dernegi Yay., 2008, s:587.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... İdaresi tarafından yapılan ihale sonucu taahhüdünüz altında kalan ve sözleşmesi 28.10.2010 tarihinde imzalanan ve sözleşmeye göre işyeri teslim tarihinden itibaren 250 gün içinde bitirileceği öngörülen... İlköğretim Okulu yapım işine ilişkin yer tesliminin 07.03.2011 tarihinde yapıldığı belirtilerek, söz konusu işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı ile yapılan hakediş ödemelerinden aynı Kanunun 94/3 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapıp yapılmayacağı sorulmaktadır. Özelge talep formunuzun ekinde ibraz etmiş olduğunuz sözleşmenin tetkikinden; yapılacak işin yer tesliminin öngörüldüğü, iş yeri teslim tutanağının 03.11.2010 tarihinde imzalandığı ancak, işyeri teslim tutanağında bina olarak gösterilen okulda eğitim -öğretim devam ettiğinden dolayı, ... tarih ve ... sayılı İl Milli Eğitim Müdürlüğü'nün yazısı gereğince, 03.11.2010 tarihli işyeri teslim tutanağının iptal edilerek yüklenici firmaya 07.03.2011 tarihinde imzalanan bir tutanakla iş yerinin teslim edildiği ve işe fiilen 07.03.2011 tarihinde başlandığı anlaşılmaktadır.

Buna göre, 07.03.2011 tarihinde başlayan sözkonusu işin sözleşmeye göre bitim tarihinin işyeri teslim tarihinden itibaren 250 gün olarak belirlenmesi nedeniyle söz konusu işin yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilmemesi ve yapılan hakediş ödemelerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.”

Yukarda belirtildiği gibi sözleşmenin 28.10.2010 tarihinde yapılmasına rağmen okulların açık olması dolayısıyla yer tahsisinin 07.03.2011 yılında yapılması nedeniyle işe başlangıç tarih olarak 07.03.2011 tarihi olarak alınmış ve söz konusu iş yıllara sair inşaat olarak değerlendirilmemiştir<sup>47</sup>.”

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde, Genel Müdürlüğünüzün "... 1500 Seyircili Spor Salonu İnşaatı Yapım İş'i'nin ... ve ... Ortak Girişimi'ne ihale edildiği, düzenlenen 17.12.2010 tarihli sözleşmeye göre 23.12.2010 tarihli işyeri teslim tutanağı ile yer teslimi yapılarak işe başlandığı, ancak söz konusu tutanağın son paragrafına "Bu işyeri havanın fen noktasında çalışmaya uygun olmadığı günlere denk geldiğinden işe başlama tarihinin fen noktasına uygun olduğu zamanda işyerinde çalışmaya başlanılacaktır" notu düşülerek olur alındığı, 27.01.2011 tarihinde hava koşullarının işe başlamaya uygun olduğuna ilişkin işe başlama tutanağı düzenlendiği belirtilerek işyeri teslim tutanağının 2010 yılında düzenlenmiş olmasına karşın işe başlama tutanağının 2011 yılında düzenlenmiş olması nedeniyle söz konusu işin yıllara yaygın iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

<sup>47</sup> GİB 13.06.2011 tarih B.07.4.DEF.0.72.10.00-193 GVK-11 sayılı özelgesi



*İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin tetkikinden; "... Merkez 1500 Seyircili Spor Salonu İnşaatı Yapım İşi"ne ait tip sözleşmenin 17.12.2010 tarihinde imzalandığı ve anılan sözleşmenin 9 uncu maddesiyle sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 (beş) gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, düzenlenen yer teslim tutanağının imzalanmasıyla yükleniciye yer tesliminin yapılmış olacağı ve işin süresinin işyeri teslim tarihinden itibaren 300 (üçyüz) takvim günü olacağının belirlendiği, yer teslim tutanağının ise İhale Makamınca 23.12.2010 tarihinde onaylandığı anlaşılmıştır.*

*Buna göre söz konusu inşaat işine ilişkin olarak düzenlenen 17.12.2010 tarihli sözleşmenin 9 uncu maddesinde yer teslim tutanağı düzenlenerek işe başlanacağı hükme bağlandığından ve yer teslim tutanağının imzalandığı 23.12.2010 tarihinde anılan işe başlanıldığı kabul edileceğinden, birden fazla takvim yılına sirayet eden söz konusu yapım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu işe ilişkin olarak ödenecek istihkak bedellerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>48</sup>.*

### **2.1.5. İşin Bitim Tarihi**

İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi GVK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi;

*"(2361 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle değişen madde) İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde (5035 Sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih<sup>49</sup>; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*

*Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."* şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>48</sup> 01.11.2011 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [42-11/1]-960 özelge

<sup>49</sup> (Değişmeden önceki şekli) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih.

Düzenlemeye göre işin bitim tarihi işin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

#### **2.1.5.1. Geçici Kabul Kuralı**

Müteahhit, sözleşmeye göre, işin bitim tarihinde inşaatın tamamlandığı ve kabule hazır olduğunu idareye bildirmektedir. Kontrol teşkilatının ilk muayenesi sonucunda kabulün yapılmasında bir sakınca bulunmaz ise kabul komisyonlarınca yapılacak muayeneden sonra uygun görüldüğü takdirde, bir tutanakla geçici kabul yapılmaktadır. Herhangi bir şekilde kabul komisyonunun inşaat mahalline gitmesi ve kabulü yapması gecikirse, kabul tutanağında inşaat ve onarımın bilfiil bittiği tarih kaydedilmekte ve bu tarih geçici kabul tarihi sayılmaktadır<sup>50</sup>.

#### **2.1.5.2. Kesin Kabul Kuralı**

Kesin kabul için belirlenen tarihte, müteahhidin başvurusu üzerine, kesin kabul heyeti oluşturularak geçici kabulde olduğu gibi aynı usul ve yöntemle kesin kabul işlemleri yapılır<sup>51</sup>.

Geçici ve kesin kabuller arasında, müteahhit tarafından yapılması gereken, sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı kabul heyeti tarafından incelenerek tespit olunur.

Sürekli bakım hususunda müteahhidin herhangi bir yükümlülüğü yoksa kesin kabul heyeti, geçici kabul sırasında iyi durumda ve kabule elverişli olduğu tespit edilmiş olan işlerde teminat süresince kullanılma sonucunda meydana gelen normal aşınma ve eksilmeden doğan durumlar dışında, işin ancak kötü yapılmasından kaynaklanabilecek herhangi bir bozukluğun veya geçici kabulden sonra ortaya çıkan bir kusurun olup olmadığını inceler.

Teminat süresi içinde müteahhidin, bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu kendisine yüklenebilecek ve kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul

---

<sup>50</sup> 85 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>51</sup> Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi madde 44

tutanağı düzenlenir. Eğer bu süre içinde, sorumluluğu müteahhide yöneltilemeyecek bir aksaklık veya eksiklik tespit edilmişse bu da tutanakta ayrıca belirtilir.

İşin kesin kabulüne engel herhangi bir durum görüldüğü takdirde, kabulü engelleyen kusur ve eksiklikler kabul heyeti tarafından bir tutanakla tespit edilir ve kesin kabul işlemi yapılmaksızın kusur ve eksikliklerin giderilmesi için bir süre belirlenerek durum idareye bildirilir. İdare bu kusur ve eksikliklerin tutanakta belirlenen süre içerisinde giderilmesi hususunu müteahhide tebliğ eder. Kusur ve eksikliklerin müteahhit tarafından giderildiği idarece tespit edildiğinde kabul işlemi sonuçlandırılır.

Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.

## **2.2. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı**

Yıllara sari inşaat ve onarım faaliyetlerinde, kazanç işin bitiminde tespit edilir ve vergileme de bundan sonra yapılır. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir<sup>52</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK 42. Madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir (kurumlar) vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifat) yapmakla yükümlüdürler. Bu uygulamanın gerekçesi, iş bitmeden bu tip işlerde kar ya da zararın tespit edilmesinin zorluğudur. Nitekim, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede, yapılan inşaat tamamen bitirilmediği müddetçe maliyet oluşmayacağından inşaatın devamı süresinde alınan hakedişler avans olarak değerlendirilecek ve söz konusu hakediş alımları nedeniyle kâr/zarar beyan

---

<sup>52</sup> Kızılot, s.104

edilmesi söz konusu olmayacaktır, denilerek, aynı yıl içinde başlayıp bitecek olan inşaat işlerinin bile bittiği dönemin geçici vergi matrahına dahil edilmesi gerektiği görüşü verilmiştir<sup>53</sup>.

### **2.2.1. Vergi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3'üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1'inci maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan kişi ve kurumlar şunlardır:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK'nın 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

### **2.2.2. Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisi**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş

---

<sup>53</sup> Zeki Cengiz AYDIN, Devrim BEYAZ, "İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar" Yaklaşım Dergisi, Sayı. 183, Mart 2008

(istihkaka) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel hakediş (istihkak) olarak adlandırılmaktadır<sup>54</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 3 numaralı bendinde, *“42. Madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında vergi tevkifatı yapılacağı”* hükmü yer almaktadır.

### 2.2.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını taşeronlara devredebilirler. Taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın bir inşaat işi ise, işin asıl üstlenici olan müteahhidin taşeron firmaya yapmış ödemelerden de GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır. Taşeronla yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması değil aynı zamanda, bu inşaatın taşeronla yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir<sup>55</sup>.

Taşeronla yaptırılan işin yıllara yaygın olup olmadığı işin başlangıcından önce, müteahhit ile taşeron arasında düzenlenen sözleşme ile belirlendiğinden, vergi kesintisinin yapılıp yapılmayacağı da yine bu sözleşme esas alınarak saptanmaktadır. Sözleşmede, taşeronla yaptırılacak olan işin başladığı yılda bitmesi öngörülmüşse taşeronla yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmaz.<sup>56</sup>

Taşeronla yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması yeterli değildir. Aynı zamanda, bu inşaatın taşeronla yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Ayhan YILMAZ, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10, Şafak Matbaacılık, Ankara 2003,s.30

<sup>55</sup> Serdar GÜMÜŞAY, Uğur DOĞAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı” Diyalog, Sayı:215, Mart 2006, s. 71.

<sup>56</sup> Serdar GÜMÜŞAY, Uğur DOĞAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı” Diyalog, Sayı:215, Mart 2006, s. 71.

<sup>57</sup> Kızılot, s.165

#### **2.2.4. Avanslarda Vergi Kesintisi**

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemelerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu durumda avansın mahsubu sırasında tekrar bir tevkifat yapılmayacaktır<sup>58</sup>. Alınan avanslardan yapılan gelir vergisi kesintisi tutarı, hakediş bedelinin alındığı tarihte alınan hakediş tutarından mahsup edilir. Avansın işveren tarafından döviz olarak ödenmesi durumunda, avansın ödendiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden döviz tutarı TL'ye çevrilerek gelir vergisi kesintisi yapılır. Hakediş alınması sırasında, aynı şekilde hesaplanan gelir vergisi kesintisinden bu tutar mahsup edilecektir<sup>59</sup>.

Ancak, avansın verildiği tarih ile hakedişten mahsup edileceği tarih arasındaki kur değişimleri nedeniyle ortaya çıkan fark üzerinden GVK 94. madde kapsamında vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı tartışma konusudur. Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1997 tarih ve B.07.0GEL.0.51/5129-84/066524 sayılı özelgesinde: Döviz türünden yapılan avans ödemeleri ve avansların mahsup edilmesinde yabancı para üzerinden verilen avans tutarının yine yabancı para üzerinden düzenlenen hakediş tutarından mahsup edilmesinden sonra kalan tutar üzerinden vergi kesintisinin yapılacağı, bu uygulama sonucunda avans ödeme tarihi ile hakediş tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir<sup>60</sup>.

#### **2.2.5. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar**

##### **2.2.5.1. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında Vergi Kesintisi**

Maliye Bakanlığı'nca; döviz türünden yapılan avans ödemeleri ve avansların mahsup edilmesinde yabancı para üzerinden verilen avans tutarının yine yabancı para üzerinden düzenlenen hakediş tutarından mahsup edilmesinden sonra, kalan tutar üzerinden vergi kesintisinin yapılacağı, bu uygulama sonucunda avans ödeme tarihi ile hakediş tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir<sup>61</sup>.

<sup>58</sup> Salim DEMİREL, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Özellik Arzeden Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Yıl:2008/Haziran, Sayı:186.

<sup>59</sup> Ayhan YILMAZ, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme", Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10, Şafak Matbaacılık, Ankara 2003,s.35.

<sup>60</sup> Çankaya, s.41

<sup>61</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1997 tarih ve 51/5129-84/06524 sayılı özelgesi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde hakediş bedellerinin yabancı para üzerinden ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, hakedişin gerçekleştiği (tahakkuk ettiği) tarih ile hakedişin ödeme tarihi arasında geçen sürede ortaya kur farkı çıkmaktadır. Maliye Bakanlığının görüşü;<sup>62</sup>

1. Vergi kesintisine esas alınacak hakediş tutarı, hakediş belgesinin onaylandığı günkü YTL karşılığıdır. Böylece, hakedişin onaylandığı tarihe kadar olan kur farklarının inşaat gelirlerine ve vergi kesintisi matrahına dahil edileceği;

2. Hakedişin onaylanmasından tahsil edilmesi aşamasına kadar geçen süredeki kur farkları,

3. Hakediş bedellerinin tahsilinden sonra ortaya çıkan kur farklarının vergi kesintisiyle ilişkilendirilmemesi ve dönem geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği yolundadır.

#### **2.2.5.2. İş Bitiminden Sonra Ödenen İstihaklarda Vergi Kesintisi**

GVK'nın 44'üncü maddesi hükmüne göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, bu işle ilgili olarak işin bitim tarihinden sonra elde edilecek her türlü hasılat ve yapılacak her türlü gider, söz konusu gelir veya giderin doğduğu yılın kar zarar tespitinde dikkate alınacaktır. Madde hükmünde yola çıkılarak varılacak sonuç, bu türden hâsılatların özel vergileme rejimine tabi olmadığıdır. Bu sebeple işin bitim tarihinden sonra elde edilen hâsılatlardan vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir<sup>63</sup>.

İş bitimi itibari ile tahakkuk etmiş olan ancak onayı yapılmadığından nakden ödemesi gerçekleştirilmemiş bulunan istihkak bedellerinden ise, kesinti zamanı olarak GVK'nın 94. maddesi metninde ödemelerin nakden veya hesaben yapılması gösterildiğinden ve bu bedeller tahakkuk ettirildiği ve muhasebe sistemine girdiği anda hesaben ödeme gerçekleşmiş sayılacağından vergi kesintisi yapılacaktır.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> Maliye Bakanlığı'nın 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı özelgesi

<sup>63</sup> ÇAKMAK Şefik, "İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran 2000, s. 16.

<sup>64</sup> Çakmak, s. 13.

### 2.2.5.3 Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi

Tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına tabi gerçek ve tüzel kişi müteahhit firmaya yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı kuşkusuzdur. Ancak, yurt dışında yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yaptırılan müteahhit firmanın Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması halinde, bu iş dolayısıyla doğan kazancın Türkiye’de elde edildiği kabul edilmeyeceğinden, dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi olanaksızdır. Vergilendirilmesine olanak bulunmayan bu gibi işler dolayısıyla ödenecek istihkak bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasına da gerek yoktur<sup>65</sup>.

### 2.2.5.4. Devam Etmekte Olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Edilip Edilemeyeceği

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yer verilerek, bu işlerde kar ve zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmiştir. Beyannamede gösterilen kazançlardan kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubunu öngören Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34. maddesine göre, henüz bitmemiş işlere ilişkin olarak kesilen vergilerin kesinleşmiş vergi borçlarına mahsubu yasal olarak mümkün değildir. Çünkü, GVK’nın 42. maddesinde kar veya zararın işin bittiği yıl tespit edilerek tamamının o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterilmesi hükme bağlanmaktadır<sup>66</sup>.

### 2.2.6. Vergi Kesintisinde Sorumluluk

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesine göre; *“mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.”* Bu tanımdan hareket edildiğinde; vergi sorumlusu yaptığı vergi tevkifatı sonucu kestiği vergiyi, vergi dairesine kendi adına yatıracak ancak verginin asıl borçlusu hesabına işlem yapılacaktır.

---

<sup>65</sup> Kızılot, s. 145.

<sup>66</sup> Kızılot, s. 192.



Yine, Vergi Uusl Kanunun 11. maddesine göre “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz...”

Görüldüğü üzere, kanun koyucu vergiyi keserek ödenmesi gereken vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması yönünden mükellef gibi kabul etmiştir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyannamede, sorumlu adına düzenlenmektedir<sup>67</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapılmaması veya eksik yapılması halinde muhasebe yetkilileri sorumlu olacaktır. Vergi kesintisi yapmayan ya da eksik kesinti yapan muhasebe yetkilileri V.U.K.’ un 11. ve Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nun 32. ve 61. maddeleri uyarınca sorumludurlar. Ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamasına karşın müteahhit bu işle ilgili kazancını beyan etmiş ve kesilmesi gereken vergiyi mahsup etmeyerek ödemişse, muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması söz konusu değildir<sup>68</sup>.

### **2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması**

Türk vergi sisteminde kazanç vergileri bir yıllık süreler itibariyle alınmakta ve bir yıllık süreye ilişkin vergiler izleyen yılın (gelir vergisi mükelleflerinde) üçüncü ve (kurumlar vergisi mükelleflerinde) dördüncü ayında mükelleflerce beyan edilip ödenmektedir. Bu sistemde kazanç vergileri belli bir gecikme ile kamu gelirine dönüşmektedir. Kazanç vergilerinin kamu gelirine dönüşmesindeki bu gecikmenin telafi edilmesi amacıyla, aynı döneme ilişkin kazançlar üzerinden daha önceki vadelerde (cari dönem içinde) vergi geliri elde etmek amacıyla geçici vergi alınmaktadır. Halen uygulanmakta olan sistemde geçici vergi cari dönem kazancı üzerinden hesaplanmakta, ödenen geçici vergiler daha sonra ilgili yıl kazanç vergisine mahsup edilmektedir<sup>69</sup>.

GVK’ nın 94’üncü maddesinde bazı kazanç ve iratlara ilişkin olarak kaynakta kesinti yoluyla (stopaj usulüyle) vergileme yapılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca

<sup>67</sup> Burhan GÜNDOĞDU, “Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı”, Vergi Dünyası, Temmuz 2007, Sayı: 311

<sup>68</sup> Kızılot, s.158

<sup>69</sup> KÜÇÜK Muzaffer, “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, 2004 Temmuz, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 275

yapılan vergileme gelir ve kurumlar vergisinde dönem kazancına dahil edilecek kazanç unsurları için bir nevi peşin (ön) vergileme niteliğindedir. Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenleme GVK' nın mükerrer 120'nci maddesinde yer almaktadır. Hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri anılan hüküm uyarınca geçici vergi hesaplamaktadır<sup>70</sup>.

GVK' nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildir. Ancak, bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetleri sonucunda kazanç elde eden mükellefler sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar<sup>71</sup>.

Geçici vergiye ilişkin 217 Seri No' lu GVK Genel Tebliğinde, geçmiş yıllardan devren gelen zararların geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım öngörülmemiştir. Yani idare önceki dönemden gelen zararın yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden mi, yoksa diğer işlerden mi geldiğini sorgulamamaktadır. Öyleyse idare önceki dönemden gelen yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin zararını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesi de mümkün olmalıdır<sup>72</sup>.

#### **2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulaması**

Katma Değer Vergisi, katılan değer üzerinden alınan bir vergi olup adını bu niteliğinden almaktadır. İnşaat ve onarım işleri yükleniciler açısından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan ticari faaliyet niteliğinde olduğundan bu işler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi tutulmaktadır.<sup>73</sup>

3065 sayılı KDV uygulaması açısından teslimin ne anlama geldiği Kanun'un 2. Maddesinde belirtilmiştir.

---

<sup>70</sup> KÜÇÜK Muzaffer, "Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", 2004 Temmuz, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 275

<sup>71</sup> ÖZKAN Atilla, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, 2007 Aralık, sayı 180

<sup>72</sup> TUNA Özlem, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi", Marmara Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Y.Y.L.T., İstanbul, 2009, s.120

<sup>73</sup> İsmail Hakkı SAYIN, "Kamu İnşaatlarında Hakediş Raporlarının Düzenlenmesi ve Denetimi", Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s.437

*“1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*

*2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.*

*3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.*

*4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.*

*5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.”*

3065 sayılı KDV uygulaması açısından teslimin ne anlama geldiği Kanun’un 3. maddesinde teslim sayılan haller şu şekilde sıralanmıştır:

*“a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,*

*b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,*

*c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,”*

3065 sayılı KDV Kanunun 4. Maddesine göre hizmet

*“1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.*

*Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*

*2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.”*

3065 sayılı KDV Kanunun 5. Maddesine göre *“Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.”*

#### **2.4.1. Yıllara Yaygın Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi**

İnşaat ve onarım işleri nedeniyle kendilerine hakediş ödenen dolayısıyla ticari kazanç elde eden müteahhitler katma değer vergisinin mükellefidirler. Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin yerine getirilmesi anında doğmaktadır<sup>74</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili kısım kısım mal teslim edilmesinde KDV Kanunu'nun 10. maddesinin *“Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması”* hükmü gereğince vergiyi doğuran olay bu teslim ile birlikte gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla müteahhit firmalarca kısım kısım yapılan teslimler karşılığında kendilerine ödenen hakedişlere ilişkin KDV' lerin de hesaplanması gerekmektedir<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> Atilla İNAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme” Sayıştay Dergisi, 2009, sayı:60, sayfa:60

<sup>75</sup> Yüksel DUMAN, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti” Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:30, Sayı:225, Haziran 2007, s.71

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işi yapanlarca düzenlenen hakediş belgeleri, işveren konumundaki idarece incelendikten sonra duruma göre bazı değişikliklerle onanmaktadır. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre hakediş raporları geçici ve kesin olmak üzere iki çeşittir. Geçici Hakediş Raporlarının düzenlenmesi Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40'inci maddesinde belirlenen esaslara göre, Kesin Hakediş Raporu ve hesap kesilmesi ise adı geçen şartnamenin 41'inci maddesi belirlenen esaslara göre yapılmaktadır.

KDV Kanunu 1. Seri no.lu Tebliğ ile Hakediş Belgeleri, fatura benzeri belge sayılarak, bu belgelere dayalı KDV indiriminin yapılmasına izin veriliyordu. Yani hakediş belgesinin düzenlenmesi durumunda ayrıca fatura düzenlenmesi koşulu aranmıyordu. Ancak, bu uygulama 34 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır.

Tebliğ şu şekildedir;

*“Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "fatura ve benzeri vesika" deyiminin Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükmüne bağlanmıştır.*

*Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.”*

Tebliğ hükmünde de anlaşılabacağı üzere, taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşanların, hakediş belgesinin yanı sıra bir de fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, hakedişte yazılı tutarın, bazı değişikliklerle idarece onanması söz konusu olduğundan, faturanın hakedişin onandığı tarihte düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın düzenlenmemesi halinde, hem düzenlemeyen müteahhit firma, hem de fatura olmayan işveren adına, Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> Kızılot, s. 261.

Düzenlenen hakediş faturalarında, hakediş bedelinin yanı sıra hesaplanan KDV, gelir vergisi stopajı ve damga vergisi yer alacaktır. Hesaplanan KDV ilgili dönem KDV beyannamesine dâhil edilerek ödenir.<sup>77</sup>

#### 2.4.2. KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih

Hakedişler, belirli aralıklarla düzenlenen geçici hakediş raporlarına dayanılarak ödenmektedir. Hakediş raporları ile müteahhit firma, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin belirli bir kısmını yaptığını belirterek bu kısmın idarece teslim alınmasını teklif etmektedir. İhale makamı ise, şartnameye göre düzenlenmesi gereken hakediş raporunu inceleyip doğruluğunu onadıktan veya bir takım değişikliklerin yapılmasından sonra hakediş raporunu mükellef ile karşılıklı imzalamak suretiyle işi teslim almaktadır. Böylece teslim gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hakedişler için teslimin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır<sup>78</sup>.

Birinci görüşe göre; hakediş ödemelerinde vergiyi doğuran olay hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte gerçekleşmektedir. Hakediş raporlarının idarece onaylandığı tarihte müteahhit firma açısından hakediş alacağı doğmaktadır. İdare bu tarih itibarıyla işin bitirilen kısmını teslim alabilmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinin *"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir"* hükmü gereğince Gelir Vergisi açısından da verginin doğduğu tarih idarece kabul tutanağının (hakediş raporu) onaylandığı tarih olduğu kabul edilmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde *"...Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlerine ilişkin yönetmelik gereğince, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur..."* denilmek suretiyle geçici kabulün idarece onaylanması ile geçerli olacağını, mükellefin bu tarihten itibaren alacağını talep edebileceğini ifade etmektedir. KDV açısından bu tarihte teslimin geçerli olacağını ve vergiyi doğuran olayın bu tarihte meydana geldiğini göstermektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 1993/4107 nolu kararı ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2000 tarihli muktezası da bu görüşü destekler niteliktedir<sup>79</sup>.

<sup>77</sup> BAKMAZ Zübeyir, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:49, Ocak 2008, s. 193.

<sup>78</sup> Yüksel DUMAN, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:30, Sayı:225, Haziran 2007, s.72

<sup>79</sup> Duman, s. 72.

İkinci görüşe göre; hakediş ödemelerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra ita amirince tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emri belgesinin onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Bu görüş sahipleri Bayındırlık İşleri Şartnamesinin 39'uncu maddesinde belirtilen esas almaktadırlar. Bu maddede müteahhit ile işveren idare tarafından imzalanan geçici hakediş raporunda, tahakkuk işlemi yapılmıyaya kadar yetkili makamlar tarafından düzeltme yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla görüş sahipleri tahakkuk müzekkeresi düzenlenene kadar hakediş tutarının belli olmadığını yani teslim tutarının bilinemediğini bu nedenle de müzekkere düzenlenmeden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmeyeceğini savunmaktadırlar. Danıştay 11. Dairesi'nin 18.10.2000 tarih ve E.2000/1142, K. 2000/3946 sayılı kararı bu görüşü desteklemektedir<sup>80</sup>.

#### **2.4.3. Stopaja Tabi Ödemelerde KDV Matrahının Tespiti**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, KDV matrahının belirlenmesi sırasında zaman zaman duraksamaya düşülen konulardan biri de, stopaja tabi ödemelerde, KDV matrahının ne şekilde saptanacağına ilişkindir. Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden müteahhidin bunun karşılığında fatura düzenlerken, gelir vergisi kesintisini düşükten sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı yönünde görüşler de olmakla birlikte, genelde hakim olan görüş ve yürütülen uygulama KDV matrahının; kesintiler düşülmeden önceki meblağ olduğu yönündedir<sup>81</sup>.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon, ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede yapılan vergi kesintisi, KDV Kanunu 24. maddesi gereğince, KDV matrahına dahil bulunduğundan verginin hizmet bedeli ya da yapılan işin bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla KDV'nin malı teslimi ya da hizmetin ifası karşılığı olan bedelden, gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanması mümkün değildir<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> Serdar AKIN, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Maliye Anabilim Dalı, Y.Y.L.T., İzmir, 2010, s.76

<sup>81</sup> Kızılot, s.160

<sup>82</sup> Akın, s.76,77

#### 2.4.4. D v zle Yapılan İşlerde KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 26. maddesi d v zle yapılan işlemlere ilişkindir. Anılan maddeye göre, bedelin d v zle hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Bu genel esas, ülkemizde uygulanmakta olan ve T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenip açıklanan d v z kuru ile işletilecektir. 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 10/a maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Yalnız taksitli satışlarda malın veya hizmetin peşin satış bedeline vade farkı adı altında bir bedel daha eklenmektedir. Aynı Kanun’un 24/c maddesinde ise, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirleri ise servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu belirtilmiştir<sup>83</sup>.

1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile mal ve hizmet bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV yönünden vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususu aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

##### “5.3.Kur Farkları

*Bedelin d v z cinsinden veya d v ze endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*

*Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.*

*Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.*

---

<sup>83</sup> Kızılot, s.269



*Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”*

#### **2.4.5. Verginin Matrahı**

İnşaat taahhüt işlerinden dolayı müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanacak KDV'nin matrahının hesabında ilk önce (varsa) KDVK'nın 25'inci maddesinde yer alan şekilde müteahhitlerin işi almak için yaptıkları iskontolar düşülecektir. Daha sonra bu tutardan bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutar düşülecek, bulunacak tutara çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV matrahından indirilmeyecektir. Ayrıca KDVK'nın 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, mal veya hizmet satışına bağlı olarak vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları KDV matrahına ilave edilecektir. Bu hüküm gereğince, hakedişlerden kesilmiş olan vergiler de matraha dâhil olacaktır<sup>84</sup>.

#### **2.4.6. Vergini Oranı**

1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği B.1. Bölümüne göre, “*KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için (% 10) olup, Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, (% 1)'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.*

*Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesiyle mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları, söz konusu Kararnameye;*

- *Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için (% 18),*
  - *Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 1),*
  - *Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için (% 8),*
- olarak tespit edilmiştir.”*

---

<sup>84</sup> Akın, s.78,79

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin yapmış oldukları işin hizmet işi oldukları işlerin teslimleri sırasında hesaplayacakları KDV'nin oranı genel KDV oranı olan % 18 dir.

Diğer yandan 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği B.2 bölümünde Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşlerinde uygulanacak KDV Oranı şu şekilde açıklanmıştır. “2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (1) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

a) Beşyüz TL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),

b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanır.

#### *2.1.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulaması*

*3065 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesinde, 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 1/1/1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin 12 nci sırası uyarınca (% 1) oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.*

*Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara Tebliğin (II/G-4.) bölümünde yer verilmiştir.*

#### *2.1.3. Net Alan*

*Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.*

*Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:*

*a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.*

*b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.*

*Ancak;*

- Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,

- Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,

- Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m. den yüksek terasların toplamının 2 m<sup>2</sup>'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,

- Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,

- İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler,

- Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,

- Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık,

- Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.”

#### 2.4.7. Avanslarda Katma Değer Vergisi

Avanslar, gerçekleştirilmiş bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığından, KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak, teslim ve hizmet henüz gerçekleşmemiş olmakla birlikte, avans bedeli için fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre fatura veya benzeri belgede gösterilen tutarla sınırlı olarak fatura veya benzeri belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, avans bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

#### 2.4.8. Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDV Kanunu'nun 9. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, gerekli görülen durumlarda KDV sorumluluğu getirme yetkisi verilmiştir.

İnşaat taahhüt işlerinde sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak olan kuruluşlar (birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere) 1 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği yapılan açıklamalara göre şunlardır;

*“Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.*

*a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)*

*b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):*

*- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,*

*- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,*

- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.”

Yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan % 18 KDV nin 1/6 sını tevki ederek, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir.

#### **2.4.8.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik, Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri**

1 Seri No.lu KDVK Genel Uygulama Tebliğine göre yapım işleri:

“ - Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat

*işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.*

*Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.*

*Örnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.”*

## **2.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi**

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin damga vergisine tabi başlıca işlemleri aşağıdaki gibidir<sup>85</sup>;

- Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli bir parayı ihtiva edenlerde (Binde 9,48) oranında,
- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde hakediş ödemeleri üzerinden (Binde 9,48) oranında,
- Süre uzatım kararlarında, bir iş ilavesi meydana geliyor ise, sözleşmede uygulanmış olan oran üzerinden nispi damga vergisi,
- Belli bir parayı içeren sözleşmenin devri halinde (sözleşmedeki tarafların değişmesi) daha önceki sözleşmesinin tabi olduğu verginin  $\frac{1}{4}$  (dörtte biri) oranında,
- Avanslar (henüz hakediş raporuna bağlanmayan ödemeler) için (Binde 9,48) oranında,

---

<sup>85</sup> Çankaya, s. 46

• Keşif bedelindeki artışlarda, belli bir parayı içeriyor ise artırılan miktar aynı oranda vergiye tabi tutulur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi uyarınca; “Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde” hakediş ve avans ödemeleri üzerinden (Binde 9,48) oranında “Damga Vergisi” kesintisine tabi tutulmuştur.

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri yapan Yıldız A.Ş., (A) Bakanlığına yapmış olduğu taahhüt işi karşılığında 100.000,00.-TL tutarında hakediş ödemesi almış ve bu ödemeye ilişkin olarak fatura düzenlenmiştir. Hakediş ödemesine ilişkin gelir vergisi stopajı, katma değer vergisi tevkifatı ve damga vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Hakediş Tutarı		100.000,00
Gelir Vergisi Stopajı	(100.000,00 x %3)	3.000,00
Damga Vergisi Tutarı	(100.000,00 x binde 9,48)	948,00
Katma Değer Vergisi	(100.000,00 x %18)	18.000,00
Katma Değer Vergisi Tevkifatı (2/10)	(18.000,00 x 2/10)	3.600,00
Hesaplanan Katma Değer Vergisi (8/10)	(18.000,00 x 8/10)	14.400,00

## 2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İle İlgili Özellikli Durumlar

### 2.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerde Kur Farkı ve Faiz Gelirleri

Yıllara yaygın işlere ait istihkak bedellerine bağlı olarak oluşan kur farkları inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon içinde elde edilmediğinden bu işlerden ayrı düşünülmemelidir.

Vergi idaresi uygulamasında da, kur farkı gelirlerinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir unsuru olarak kabul edildiği ve genel olarak bu konuda bir tenkitte bulunulmadığı görülmektedir. Gerçekten de kur farklarına ilişkin bu uygulama yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerindeki vergilemenin işin bittiği yılda yapılması ilkesine de uygundur<sup>86</sup>.

<sup>86</sup> PERÇİN Necati, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar", Vergi sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 1996, Sayı90, sf:94



Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden yabancı para cinsinden elde edilen istihkakların Türk lirasına çevrilmemesi nedeniyle oluşan kur farkı gelirleri de, işin bittiği yılın kazancı olarak dikkate alınmalıdır.

Tahsil edilen istihkak bedellerinin bankada tutulması ve buna bağlı olarak bir faiz geliri elde edilmesi halinde, bu gelirin hangi döneme ait olduğu konusunda Maliye Bakanlığı ve Danıştay farklı görüşlere sahiptir. 25 Nisan 1989 Tarih ve 20149 sayılı resmi Gazete'de yayımlanan 38 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri*" başlığını taşıyan bölümünde; yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştigal eden kurumların, mevduat faizi veya bir iş makinası satışından kazanç elde etmeleri halinde, bu kazançların inşaat ve onarım işinin bitimi beklenilmeksizin ilgili yılın kazancı olarak beyan edileceği ifade edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairenin 8.6.1994 Tarih ve E: 1994/581 K: 1994/3495 sayılı kararında ise aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

*"Uyuşmazlık, yıllara yaygın inşaat işi yapan davacı anonim şirketin sözleşme gereği yabancı para cinsinden elde ettiği istihkak bedellerini bankada tutması nedeniyle oluşan kur farkı ve faiz gelirinin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin hasılatı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca işin bittiği yılın geliri mi sayılacağı, yoksa inşaat işi ile ilgilendirilmeyip dönem kazancı olarak mı beyanı gerektiği konusuna ilişkin bulunmaktadır.*

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli olan olaylar ve hukuki durumlar tarif ve tespit edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde, "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" denilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde vergi alacağı inşaat işinin bittiği yılda doğar. Olayda yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hakedişlerin bankalarda durması sonucu TL değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karışısında hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da hakedişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesapla ilişkilendirilmesi, başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte gözönünde tutulmasının kabulü gerekir. Yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan

sarfedilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz geliri, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde sayılamayacağından, inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibariyle vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmesi yerinde görülmemiştir. Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kar ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak inşaat hesabıyla ilişkilendirilecek işin bitim tarihi itibariyle vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi gereğidir. Bu yüzden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir<sup>87</sup>.

Yıllara yaygın işlerden elde edilen istihkaklar nedeniyle oluşan faiz gelirlerinin ait olduğu yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Yıllara yaygın inşaat işlerinde, istihkaklar tahsil edilip firmanın kasasına ya da bankasına girdikten sonra, artık o paranın yıllara yaygın inşaat işiyle bir ilgisi kalmaz. İlgili firma bu parayı özgür iradesiyle, kendi ekonomik tercih ve ihtiyaçlarına göre istediği şekilde kullanır, değerlendirir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde, vergilendirilmesi işin bittiği tarihe ertelenen iş hasılatı, doğrudan inşaat işinin bedeli olan istihkaklardır. Bu şekilde tahsil edilen inşaat hasılatının, yeniden şu ya da bu biçimde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler artık yıllara yaygın inşaat işinin hasılatı olarak kabul edilemez<sup>88</sup>.

### **2.6.2. Kat Karşılığı Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinin Mahiyeti**

Genel olarak, yapı kooperatifleri ile müteahhitler arasında cari olan kat karşılığı inşaat taahhüt işlerinde, müteahhit kooperatife ait arsa üzerinde inşaat yapmakta, inşa edilen yapıların bir kısmı arsa bedeli olarak yapı kooperatifine devredilmektedir.

Arsa sahibine devredilecek yapıların inşası ile müteahhide ait yapıların inşası vergi uygulaması bakımından farklı niteliktedir.

Konut yapı kooperatiflerine devredilecek yapıların inşası, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olduğu halde, müteahhide ait yapıların inşası bu niteliğe sahip değildir. Bu nedenle de her işe ait hasılat ve giderlerin ayrı izlenmesi gerekmektedir.

---

<sup>87</sup> Perçin, sf:126,127

<sup>88</sup> KORKMAZ Hasan Fehmi, "Yıllara yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirme Dönemi", Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını,1995 Sayı: 166, Sf : 48-49

İstanbul Defterdarlığınca verilen 8.4.1996 Tarih ve 3140 sayılı özelgede bu hâsılat ve giderlerin nelerden oluştuğu konusunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*"...Konut Yapı Kooperatifine sözleşme gereği anahtar teslimi yapmayı taahhüt ettiğiniz inşaatçılık faaliyetinizin, yukarıda belirtilen hususları taşıması şartıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabulü gerekir.*

*Bu faaliyetinizin hâsılatını, söz konusu kooperatifin firmanıza devrettiği arsanın emsal bedeli; masraflarını ise inşasını taahhüt ettiğiniz daireye yapacağınız inşaat masrafları oluşturacak ve bu işinizin kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesine bağlı olarak tespit edilecektir.*

*Söz konusu kooperatifin firmanıza devrettiği arsa üzerine satmak amacıyla yaptığınız inşaatçılık faaliyetiniz ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, bu faaliyetinizi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ila 41'inci maddelerindeki genel hükümlere göre değerlendirilmesi gerekir.*

*Satmak amacıyla yaptığınız inşaatçılık faaliyetinin hasılatını sattığınız dairelerin satış bedeli, masraflarını ise kooperatif tarafından devri yapılan arsanın emsal bedeli ile yapacağınız inşaat masrafları oluşturacaktır. İnşa edilen dairelerin her birinin maliyet bedelinin m2 büyüklüklerine ve özelliklerine göre ayrı ayrı tespit edileceği hususu ise tabiidir.*

*Bu nedenlerle her iki inşaatçılık faaliyetinizin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir."*

Kooperatif tarafından müteahhide devredilen arsanın emsal bedeli net istihkak bedelini oluşturmaktadır. İstihkak ödemelerinden yapılacak tevkifatlar brüt tutar üzerinden yapılacağından, bu net ödemenin aşağıdaki formüle uygun olarak brüt tutara çevrilmesi gerekmektedir.

$$\text{Tevkifat Matrahı} = \frac{\text{Arsanın Emsal Bedeli}}{(1 - \text{Tevkifat Oranı})}$$

### 2.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Mahiyeti

Uygulamada ikinci derece taahhüt işi yapanlar taşeron olarak adlandırılmaktadır. Müteahhitlerin taahhüt ettikleri işlerin bir bölümünü ya da tamamını kısım kısım taşeronlara yaptırmaları yaygın bir uygulamadır.

Taşeronlara yaptırılan işler birden fazla yılda bitirilecek ise, müteahhitlerce taşeronlara yapılacak istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması kanuni zorunluluktur.

Birinci derece müteahhitlerce üstlenilen işlerin taşeronlara kısım kısım yaptırılması ve işin aynı yıl içinde bitirilmesi halinde, taşaronlarca yapılan işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmayacak, dolayısıyla da taşeronlara bu işler nedeniyle yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Nitekim, Danıştay 4. üncü Dairenin 20.09.1994 tarih ve E: 1993/2849, K: 1994/4220 sayılı kararında yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat işi nedeniyle ödenen hakedişlerden vergi tevkifatı yapılmayacağına karar verilmiştir. Adı geçen karar aşağıdadır.

*“...Şirketin 1988-1989 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayalı olarak....yapmış olduğu beş yıldızlı otel inşaatının yıllara yaygın inşaat işi olduğu, bu nedenle de yıl içinde ödenen istihkaklardan stopaj yapması gerekirken bundan kaçınmak amacıyla aralarında ortaklık bağı bulunan müteahhit firma ile işletici firma arasında birer yıllık üç sözleşme düzenlendiği ve sözleşme konusu işlerin aynı yıl içinde tamamlanmış gibi gösterildiği, böylece 193 sayılı Yasanın 42 nci maddesinin ihlal edildiği gerekçesiyle kaçakçılık cezalı gelir stopaj vergisi tarhiyatı yapılmıştır.*

*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinde “ birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamelerinde gösterilir” denilmekte aynı Kanunu'nun 94/A-4 madde ve bendinde ise 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelinden %5 nispetinde vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmektedir.*

*Davalı vergi dairesi, otel inşaatı işinin yıllara yaygın inşaat işi olması gerektiği, bu durumda da yukarıda anılan hükümler uyarınca ödenen istihkak bedellerinden stopaj yapılmasının zorunlu olduğu iddiasında ise de, incelenen dosyadan olayda yıllara yaygın inşaat işi olmadığı, sözleşme hükümlerine uygun olarak, ait oldukları yıl içinde başlanıp tamamlanan üç ayrı inşaat işi bulunduğu anlaşılmıştır.*

*Bu durumda, vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar ve dayandığı gerekçe usul ve hukuka uygun olup bozulmasını gerektirecek bir husus bulunmadığından, davalının temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar verildi.”*

Danıştay 4. Dairenin E:1989/1232, K: 1990/1080 sayılı ve E:1997/304 K: 1998/1203 sayılı kararları da bu yöndedir.

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin 09.06.1997 tarih ve b.07.0.GEL.0. 51/5129-96/23828 sayılı özelgesinin ilgili bölümleri aşağıya alınmıştır.

*“..... Bir işin gelir vergisi kanununun 42. Maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için; yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.*

*Öte yandan, aynı kanunun 94ncü maddesinin 3 numaralı bendinde de 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen (avans olarak ödenenler dahil) istihkak bedellerinden gelir vergisi kesileceği hükme bağlanmıştır.*

*Diğer taraftan, yazınız ekinde yer alan sözleşmenin 4 üncü maddesinin a bendinde ana sözleşmede belirtilen süre içerisinde verilen her iş için, müstakilen süre, her türlü ceza ve ödenek dilimleri ile ilgili esaslara göre tespit edilecek ve ana sözleşmeye eklenecek olan ek protokoller, bunlara ait özel şartname ve teklif şartnameleri karşılıklı imzalanacak ve bunlara göre işlem yapılacaktır. Ek protokoller ana sözleşmenin eki olacağından yeniden noter tasdiki, karar pulu ve damga resmi işlemlerine tabi olmayacaktır. Ancak global ihale bedeli dolduktan sonra yapılacak ek protokollerde yürürlükteki orana göre damga vergisi alınır.” Denilmektedir.*

Bu hükümlere göre, bir ana sözleşme ile işin kapsamı, süresi, bedeli gibi hususların esas çerçevesinin belirleneceği ancak proje bazında yapılacak işler ile bu işlere ait süre, ceza ve ödenek dilimlerinin ana sözleşmeye ek protokollerle belirlendiği ve bölümler halinde taahhüt edilen işlerden her birinin ayrı ayrı geçici kabul tutanağına bağlandığı hallerde bu işlerin her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda geçici kabul tutanağına bağlanan her bir işin yıllara sirayet etmesi halinde bu işler için müteahhide yapılacak istihkak ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinin 3 numaralı bendine göre tevkifat yapılması gerekir.

Söz konusu işlerin aynı yıl içinde başlayıp sona ermesi halinde ise bu tevkifatın yapılmayacağı tabiidir.

Bakanlığın yukarıya alınan özelgesinde kısım kısım yaptırılan işlerin her birinin bağımsız bir iş olarak kabulü için aranan şartlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

- a- Kısım kısım yaptırılan her iş için müstakil süre belirlenmesi
- b- Her iş için ödenek miktarı ve ceza şartlarının ayrı ayrı belirlenmesi
- c- Her iş için özel şartname ve teklif şartnamesi olması
- d- Her işin ayrı ayrı geçici kabule bağlanması

Yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti halinde; kısım kısım ihale edilen her bir iş, işin diğer kısımları ile ilgilendirilmeksizin kendi içinde bağımsız bir inşaat ve onarım işi olarak kabul edilecektir. Bu işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığının belirlenmesi de başlanıldığı yılda bitirilip bitirilmeyeceğine göre belirlenecektir.

Maliye Bakanlığının 23.02.1995 tarih ve 13013-12/2378 sayılı özelgesinde de aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

*“...bir kaç yılda bitecek inşaatları, tümü itibariyle değil, her yıl belli üniteler itibariyle ihaleye çıkarıp, sonraki ihalelerde başlangıçtaki aynı müteahhide verilmesi durumunda ayrı sözleşme konusu olan her bir ünitenin, diğerleri ile arasındaki maddi ve teknik ilişki ne olursa olsun ayrı bir inşaat olarak kabulü ve yıllara sirayet etme bakımından 42. madde kapsamına girip girmeyeceği ayrı ayrı olarak değerlendirilmelidir.”*

#### **2.6.4. Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinin Durumu**

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.2.2008 tarih ve 276 sayılı özelgesi; "KVK'nın 5/1-h maddesi uyarınca, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerinden sağlanarak Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalar içeren 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde ayrıca, Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesinin mümkün olmayacağı ifade edilmiştir. Bu arada GVK'nın 42. maddesinde düzenlenen ve yıllara yaygın inşaat işleri için özel vergileme rejimi öngören madde sadece Türkiye'de vergilendirilecek yani Türkiye'de yapılan inşaat faaliyetleri için söz konusudur. Bu açıklamalarla, yurt dışında yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işinin GVK'nın 42. maddesi ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Bu tür faaliyetten elde edilen kazancın 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nin 5.9 bölümünde açıklanan şartlara uyulması şartı ile kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Ayrıca, Türkiye'deki merkezde yapılan genel giderlerden yurt dışı faaliyetler için pay verilmesi işleminde herhangi bir mal ve hizmet teslimi, ifası söz konusu olmadığı için, bu pay verme işlemi katma değer vergisinin konusuna da girmediğinden, ayrıca katma değer vergisi hesaplanması gerekmez."

### **3. YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

#### **3.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri**

##### **3.1.1. İnşaat Muhasebesi**

İnşaat işletmelerindeki, mali nitelikteki olaylara ilişkin bilgilerin düzenlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir<sup>89</sup>.

Genel muhasebe tanımından yola çıkarak yapılacak tanıma göre, bir inşaat işletmesinin varlık ve kaynaklarının dağılımını, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu ortaya

---

<sup>89</sup> Şenlik, s.95.

koyacak bilgileri üreten, bu bilgileri analiz ederek yorumlayan ve bunları ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemidir<sup>90</sup>.

Diğer iş kollarında olduğu gibi inşaat muhasebesi de, muhasebe sisteminin işlevlerinden biri olan üçüncü kişileri (kredi verenler, maliye vb.) bilgilendirme özelliği sayesinde işletme ile ilgili kişilerin işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinme ihtiyacını karşılar. Ancak uygulamalara bakıldığında ülkemizde bu konuda inşaat muhasebesinden yeterince faydalanılmadığı görülmektedir<sup>91</sup>.

Örneğin, ülkemizde inşaat sektörünün önde gelen birçok işletmesinde yapılan araştırmaya göre, genellikle hazırlanan (ihale) teklifler sadece işin alınabilmesi için dikkate alınmaktadır. İş alındıktan sonra verilen teklif rakamları ile gerçekleşen inşaat maliyetleri ile ilişki kurulmayıp geleceğe yönelik düzeltici önlemler alınmamaktadır<sup>92</sup>.

Gelişmiş ülkelere bakıldığında inşaat işletmeleri tahmini maliyetlerin ötesinde standart maliyetleri bile kullanabilmektedirler. En azından bizim ülkemizdeki firmaların yapması gereken, gerçekleşen maliyetlerin teklife esas tahmini maliyetlerle karşılaştırılarak, teklif çalışmaları sırasında maliyet muhasebesi tekniklerinden yararlanmaktır. İnşaat faaliyeti sırasında belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak, hedeflerin ne derece gerçekleştiğinin dönemsel olarak kontrolünün yapılmasını sağlayacak maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir<sup>93</sup>.

### **3.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri**

Diğer üretim işletmeleri faaliyetlerine göre farklı niteliklere sahip olan inşaat işletmelerinin muhasebe düzenlerinde de bir takım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kendine özgü bazı farklı uygulamaları olan inşaat muhasebesinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz<sup>94</sup>.

---

<sup>90</sup> ATAY Mehmet Serdar, “Muhasebe Sistemleri Ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması”, Asil Yayıncılık, 2008, Ankara, s.2.

<sup>91</sup> Şenlik s.95.

<sup>92</sup> SAYARI Mehmet, “Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi”, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Kasım, 1995, s.41.

<sup>93</sup> KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:554/7, 1991, Kütahya, s.28.

<sup>94</sup> SAYARI Mehmet, “Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni”, Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983, Ankara,



- Süre olarak yapı işleri daha uzun bir süreyi kapsamaktadır. Genellikle bu süre bir yılı aşan bir zamandır,

- Her işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işlemelerinde de üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri sonucunda denetlemek durumundadır. Bu sebeple inşaat işletmelerinde de muhasebe ve denetim ikincil bir görev olarak kabul edilmektedir,

- Uzun zaman dilimine yayılan inşaat işleri nedeniyle giderler biriktirilerek ertelenmektedir,

- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir,

- İnşaatlar işletmenin merkezinden uzak şantiyelerde yapıldığından dolayı, muhasebe verilerinin toplanması, kaydedilmesi ve kullanılmasında sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum muhasebe işlerinin merkez büroda mı yoksa inşaat şantiyesinde mi tutulacağı tartışmamasını ortaya çıkarır,

- İnşaat işletmelerinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir,

- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasıyla işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

### **3.2. İnşaat İşletmelerinde Tutulacak Defterler**

VUK'un 176'ncı maddesine göre, *"Tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır:*

*1. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre,*

*2. sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar."*

VUK'un 177. maddesinde ise birinci sınıf tüccarların kimler olduğu alım, satım ve hâsılat tutarları dikkate alınarak sayılmıştır<sup>95</sup>.

Yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerin VUK 177. maddesinde belirtilen hadleri aşanlar 1. sınıf tüccar sayılır ve bilanço esasına göre defter tutarlar. Alım, satım ve istihkak tutarları bu maddedeki hadleri aşmayan inşaat işletmeleri ise işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler<sup>96</sup>.

İlk kez inşaat ve onarım işine başlayan müteahhitler ve taşeronlar yaptıkları işin tutarı ne olursa olsun ilk işe başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler<sup>97</sup>.

Adi ortaklıklar dışındaki şahıs şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefleri ilk işe başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar. Kollektif, adi komandit, anonim, limited ve hisseli komandit şirket bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar<sup>98</sup>.

### **3.2.1. I. Sınıf Tüccarlar**

VUK'un 177. maddesine göre aşağıda yazılı tüccarlar, I. sınıfa dahildirler.

*“1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (442 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2015'den itibaren 160.000 -TL) veya satışları tutarı 8.640.000.000 (442 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2015'den itibaren 220.000 -TL) lirayı aşanlar*

*2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 3.600.000.000 lirayı (442 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2015'den itibaren 88.000 -TL) aşanlar;*

---

<sup>95</sup> Akın, s.93

<sup>96</sup> Akın, s.93

<sup>97</sup> Akın, s.93

<sup>98</sup> Akın, s.93

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 7.200.000.000 (442 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2015'den itibaren 160.000 -TL) lirayı aşanlar;

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler istigal nevileri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.”

VUK'un 182. maddesine göre “bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur:

1. Yevmiye defteri;
2. Defterikebir;
3. Envanter defteri (Mevcudat ve muvazene defteri);”

**Yevmiye Defteri:** Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri, ciltli ve sayfaları müteselsil (birbirini takip eden) sıra numaralı olmalıdır. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik (hareketli) yapraklı olarak kullanabilirler. 165 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde, müteharrik yapraklı olarak tutulacak defterlerin VUK'un 224 ve 225. maddelerine uygun olarak noterlerce tasdik işlemleri yapılırken verilen “tasdik numarası’nın da mühürle birlikte her sayfada yer alması gerektiği belirtilmektedir<sup>99</sup>.

**Defteri Kebir:** Yevmiye defterine işlenen kayıtları buradan alarak sistemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve belli bir sınıflandırmaya uygun olan hesaplarda toplayan defterdir. Bu defter,

---

<sup>99</sup> Şenlik, s. 225.

muhasebenin verileri sınıflandırması fonksiyonunun bir sonucudur. Bu özellik, kontrol ve analizlerde büyük kolaylık sağlamaktadır<sup>100</sup>.

**Envanter Defteri:** İşe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların kaydedildiği defterdir. VUK'un 186. maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir<sup>101</sup>.

Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini isterlerse listeler halinde düzenleyebilirler. Envanterin listeler halinde düzenlenmesi halinde, envanter listelerinin sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması, envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi, envanter çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması, envanter defteri gibi saklanması zorunludur<sup>102</sup>.

Yukarıda belirtilen şekilde düzenlenen envanter listelerinin içeriği envanter defterine icmalen kaydedilir<sup>103</sup>.

GVK'nın 42'nci maddesine göre yıllara yaygın inşaat onarım işi ile uğraşanlar her bir işin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde tutmak veya defterin ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar. Ancak günümüzde muhasebe kayıtları genellikle bilgisayar ortamında tutulmakta ve defterler sürekli form şeklinde tasdik ettirilip kullanılmaktadır. Bu sebeple her bir inşaat işine ait maliyet ve hâsılatın ayrı defterlerde izlenmeyip, tek düzen hesap planında ilgili olduğu büyük defter hesaplarının altında tali hesaplar açılması suretiyle takip edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.<sup>104</sup>

---

<sup>100</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>101</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>102</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>103</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>104</sup> Şenlik, s. 225.

### 3.2.2. II. Sınıf Tüccarlar

VUK'un 177. maddesinde belirtilenler dışında kalanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'na izin verilenler, VUK'un 178. maddesi hükmü uyarınca ikinci sınıf tüccar sayılmaktadır.

İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

**İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma:** İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat oluşturur. Gider tarafına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; hasılat tarafına, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydedilir<sup>105</sup>.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler, işletme hesabı defterine kaydedilmez. Ancak, ayrı bir amortisman veya envanter defterinde ya da listede bunların gösterilmesi halinde, bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar da işletme hesabı defterinin sol tarafına gider olarak kaydedilir. Gider ve hasılat kayıtlarının sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin nevi ve tutarını içermesi gerekir<sup>106</sup>.

203 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği kapsamında işletme hesabı defteri, istenmesi halinde müteharrik yapraklı olarak tutulabilir. Bir başka ifade ile işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, bilgisayarla yaptıkları kayıtları daha sonra müteharrik yapraklara kaydetmek suretiyle bilgisayarda defter tutma imkanından yararlanabilirler<sup>107</sup>.

İşletme hesabı esasında genel kural envanter çıkarmamak olmakla birlikte, VUK'un 195. maddesinde emtia üzerine iş yapanlara emtia envanteri çıkarma zorunluluğu getirilmiştir. Emtia, satmak amacıyla alınan veya imal edilen mallar, iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeleri ifade eder. Emtia envanteri, işlemlere ait kayıtlarla karıştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra muamele

---

<sup>105</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>106</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>107</sup> Şenlik, s. 225.

kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler<sup>108</sup>.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, her hesap döneminin sonunda gider tablosuna; çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değerini, hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderleri, hasılat tablosuna; hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paraları ve çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerini kaydetmek suretiyle işletme hesabı özeti çıkarmak zorundadırlar.

### 3.2.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler

İnşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerin büyük bir çoğunluğu kamu kurum ve kuruluşları için inşaat taahhüt ve onarım işi yapmaktadırlar. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yaptırılacak inşaat ve onarım işleri, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki kanun gereğince bu Bakanlığın kontrol ve denetimi altında yapılmaktadır.

Devlete ait olan veya devletçe yaptırılan tüm bayındırlık yapıları, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğine tabidir. Söz konusu bu yönetmelik hükümlerine göre inşaat ve onarma işi süresince bazı defterlerin inşaat işletmeleri tarafından tutulması öngörülmektedir<sup>109</sup>.

Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği ve Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği hükümlerine göre inşaat işlerine özgü tutulması gereken defterler aşağıdaki şekildedir;

- Puantaj defteri
- Rölöve defteri
- Ataşman defteri
- Yeşil defter
- Sürveyan defteri
- Şantiye defteri

---

<sup>108</sup> Şenlik, s. 225.

<sup>109</sup> Şenlik, s. 236.

### 3.2.3.1. Puantaj Defteri

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 12. Maddesine göre “Görevlendirildikleri şantiyede (işyeri ve mahallerde) fiilen çalışan işçi, taşıt araçları ve iş makinalarının çeşit ve sayılarını saptayarak yaptıkları iş cinsine göre ayrı ayrı belirtmek puantaj defterine kaydeder.

*İş yerinde topladığı bilgileri, inşaat, tesisat ve ihzaratın yerini ve bu yerlerde çalışanların ve ekip başlarının adı ve soyadlarını puantaj defterine yazar.”*

### 3.2.3.2. Röleve Defteri

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 10. Maddesinin 18.2. bölümüne göre: “Röleve defterlerine:

- Kesin projesi bulunmayıp sözleşme ve eki şartnameler gereğince tiplere ve tanımlara göre yapılması zorunlu bulunan ameliyat, imalat, tesisat ve inşaat ait şekil, kroki ve her türlü ölçmeler,

- Her türlü yapının temel üst kotu altında kalan kısımları, bunlarla ilgili doğal zemin, temel tabanı, yer altı ve yerüstü su kotları, su debileri, zeminin klası, şev ve durumları, röpriz ve iksalara ait şekil, kroki, kot ve her türlü ölçmeler,

- Her türlü kazı, ariyet ve depo yerlerine ait kroki uzaklık kot ve ölçülen boyutları,

- Her türlü malzemenin figüre ve istiflerine ait kroki ve ölçmeler,

- Şartnamelerine göre tartılarak, ölçülerek veya sayılarak saptanacak miktarlar, (Bu miktarlara ait gerekli tutanaklar ayrıca düzenlenir.)

- İşyerinde bulunup ta şartnamelerine göre kaldırılması veya bedeli ölçülere göre ödenmesine gereken her türlü yapı, geçici köprü, tesis, yol ve kanatlar ile ağaç kesimi gibi ileride saptanması ve ölçülmesi olanaksız her türlü ameliyat, imalat, tesisat ve inşaatla ait ölçü, kroki ve şekiller,

Kontrol mühendisi veya yetki verdiği yardımcısı tarafından müteahhit veya yetkili temsilcisi ile birlikte ve zamanında zemin üzerinde veya yerinde ölçülüp, iş başında kroki ve kesitleri çizilerek ölçü, boyut ve kotları ve bunlarla ilgili nivelman okumaları kaydedilir ve birlikte imza edilir.

(Röleve defteri sayfeleri sıra numaralı olup ilk sayfasına işin adı, yeri ve müteahhidin adı yazılır, Röleve defterine geçirilen kayıtların başına ilgili imalatın cinsi, türü ve yeri belirtilir ve bu hususta diğer bilgiler yazılır.)”

### **3.2.3.3. Ataşman Defteri**

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 10. Maddesinin 18.3. bölümüne göre: “Ataşman defteri, kontrol amiri tarafından ilgili kontrol mühendisine (ismen) her sayfası mühürlenmiş ve numaralanmış, kaç sayfa, hangi işe ve müteahhide ait olduğu yazılmış ve imzalanmış olarak verilir.

Kontrol mühendisi, ataşman defterine aşağıda belirtilen hususları zamanında kaydederek müteahhit veya yetkili temsilcisi ile karşılıklı olarak imza eder.

Röleve defterine kaydedilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerin tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ataşman defterine geçirilir.

Ayrıca, sözleşme eki şartnamelere göre zamanında tutulması gereken, tartı, yerinde ölçü, saptama ve benzeri diğer tutanaklar, tarihleriyle birlikte kapsadıkları konular da belirtilerek ataşmana geçirilir.

Ataşman defterinde, mürekkep veya sabit kullanılacak ve yazı, rakam, resim, kroki ve kesitler özenli, açık seçik ve noksansız olacak, kazıntı ve silinti olmayacaktır. Herhangi bir yanlışlık yapıldığı veya görüldüğü takdirde ilk rakam ve yazı okunacak şekilde üzeri mürekkeple çizilip, doğrusu yazılarak aynı renkli mürekkeple imza edilecektir.



*Ataşman defterinin kroki bölümüne, çizilecek plan, kroki ve kesitlerde, röleve, kot ve boyutları, zeminin cinsi, oluşum ve tabakalarının durumu ve diğer bilgileri ile rölevenin yapıldığı tarihin yazılarak geçirilmesi gereklidir.*

*Metraj bölümünde ise, yapılan imalatın adı, birim fiyat numarası ve birimi gösterilecek, kroki bölümündeki ölçülere göre miktarları hesaplanarak yazılır.”*

#### **3.2.3.4. Yeşil Defter**

*Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 10. Maddesinin 19.2. bölümüne göre: “5 No.lu örnekle gösterilen yeşil defter, kontrol mühendisi tarafından her hakediş için bir önceki yeşil defterdeki miktarlarda gözönünde tutularak üç kopya alarak düzenlenir. Hakedişe eklenecek bu deftere, yapılan ve birim fiyatı bulunan her bir iş kalemine ait miktarlar.*

*Bitirilmiş ve kesin metrajları yapılmış olan işlerin miktarları kesin metrajdan aynen alınmak,*

*Henüz bitirilmemiş (yapımı devam eden) imalat, ameliyat, tesisat ve inşaat ile ihzaratın miktarları, yerinde yapılan ölçümlere göre bulunan veyahut projesinden alınan boyutları yazılmak, gerekenlerin krokileri çizilmek veya tespit edilmek ve bunların sonuçları (özel hanesinde) hesap edilmek,*

*Ataşman defterinde hesaplanan miktarları aynen almak,*

*Sözleşme ve eklerinde, fiyat farkı ödenmesine dair hüküm bulunan her türlü malzemenin işyerine geliş tarihleri, miktarları ( fatura tarih ve No.ları ile) satın alma fiyatları ve işin bünyesinde kullanılan miktarları ve sonuçları gösterilmek,*

*Sözleşmesine göre tartılarak, sayılarak zamanında ve iş başından saptanan miktarlar, ilgili tutanaklardan alınmak,*

*Suretiyle kaydedilir. Bu miktarlar toplanarak sonuçları ara hakediş raporlarına geçirilir.*

*Ara hakediş raporları düzenlendikten sonra idareye gönderilmesi gerekli bulunan iş ilerleme raporu, yapı durum cetveli ile işte çalışan işçi, taşıma araçları ve yapı makinalarının durumunu gösteren (çalışma çizelgesi) gibi diğer rapor, çizelge ve grafikleri düzenleyerek kontrol şefi aracılığı ile kontrol amirliğine gönderilir.”*

### **3.2.3.5. Sürveyan Defteri**

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 12. Maddesinin 11. bölümüne göre: *“Her gün yapılan iş miktarını, bütün gün çalışıp çalışılmadığını, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığını ve işte günlük tüketilen çimentonun miktarı ile kontrol mühendisinin isteyeceği diğer malzeme tüketimini sürveyan defterine kaydedilir.”*

### **3.2.3.6. Şantiye Defteri**

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğini 10. Maddesinin 18.11. bölümüne göre: *“Şantiye defterine her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişini, gelişmesini, çıkan engelleri, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını fatura, tarih ve No’ su ile, sözleşmesi gereğince müteahhidin iş başından bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığını,*

*Müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçlarını işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarını, üst kademeden gelenlerin ziyaretlerini ve konuşularak karar verilen hususları, ile birlikte imza eder. (Şantiye defteri, çift yapraklı ve biri zımbalı olarak düzenlenecektir. Zımbalı kopya imzadan sonra müteahhide verilir.)”*

## **3.3. İnşaat Maliyet Muhasebesi**

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadır. Bu nedenle yaptıkları iş bir tür siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> YILDIRIM Çiğdem Özkaya, ” İnşaat Muhasebesi”, Ankara, 2008, Detay Yayıncılık, s.75.

İnşaat taahhüt faaliyetlerinde maliyet unsurlarının belirlenmesi mevcut uygulama ile standart arasında bir farklılık yaratmamasına rağmen; bu maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesinde farklılıklar söz konusudur.<sup>111</sup>

Tekdüzen hesap planında inşaat işletmeleri için özellikle ayrılan hesaplar şöyle sıralanabilir.

15 STOKLAR
150 İlk Madde ve Malzeme
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET.
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
170.00...(A).. İnşaatı
170.001 Malzeme Maliyeti
170.002 İşçi ve Ücret Maliyeti
170.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
170.004 Çeşitli Diğer Maliyetler
170.005 Vergi, Resim ve Harçlar
170.006 Amortisman ve Tükenme Payları
170.007 Finansman Maliyetleri
170.008 Ortak Maliyetlerden Alınan Paylar
170.009 Diğer Maliyetler
174 İnşaat İş Tamamlanmış İşler
175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
176 Hakediş Bağlanacak Gelir Tahakkukları
178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
179 Taşeronlara Verilen Avanslar
179.00 (A).. İnşaatı
35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ.
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
350.00 (A).. İnşaatı
350.001 Önceki Dönemlerde Alınan Hakedişler
350.001 Cari Dönemde Alınan Hakedişler
378 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ
740 Hizmet Üretim Maliyetleri
740.00 (A).. İnşaatı
740.001 Malzeme Maliyetleri
740.002 İşçi ve Ücret Maliyetleri
740.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
740.004 Çeşitli Diğer Maliyetler
740.005 Vergi, Resim ve Harçlar
741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma-
76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770 Genel Yönetim Giderleri
78 FİNANSMAN GİDERLERİ
780 Finansman Giderleri

<sup>111</sup> Yıldırım, s.75

### 3.3.1. İnşaat İşinde Kullanılan Stoklar

İlk madde ve malzeme stokları, inşaat işletmesinin inşaat faaliyetlerinde tüketilen her çeşit malzemeyi kapsamaktadır. Bu tür stoklar 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının borcunda izlenir. Satın alınan her çeşit ilk madde ve malzeme satın alma maliyetiyle bu hesabın borcuna kaydedilir. İnşaat işlerinde stokların kullanılabilmesi için katlanılan satın alma maliyetleri sadece satın alma fiyatını kapsamamaktadır<sup>112</sup>.

İnşaat işletmelerinde merkez büro ile inşaat işleri farklı yerlerdir. İlk madde ve malzeme stoklarının bulunduğu depo ise genellikle tek bir noktadır. Bu nedenle inşaat işletmelerinde sürekli bir lojistik faaliyeti sürdürülmektedir. İnşaat işletmeleri lojistikten olabildiğince kaçınmak amacıyla her inşaat işinin bulunduğu yere bir şantiye deposu (koltuk ambarı) oluşturmayı yeğler. Ancak stok kontrolünün sağlıklı olmaması durumunda, her şeyin ellerinin altında bulunmasını isteyen şantiye şefleri, genellikle ihtiyaçlarından fazla malzemeyi depolar ve kullanılmayan malzemeyi hemen merkez depoya iade etmez. Bu durumda inşaat işine ilişkin maliyet hesaplanırken, merkez depodan şantiye deposuna gönderilen stoklarda tükenmiş olarak kabul edilir. Bu ise muhasebe kayıtlarında inşaat işinin maliyeti olduğundan fazla görünür. Bu durumu önlemenin bir yolu, her maliyet dönemi sonunda ilgili inşaat işlerinde malzeme sayımı yapılmasıdır<sup>113</sup>.

### 3.3.2. Tamamlanmamış Mamuller/Hizmetler

Özel inşaat işletmelerinin ve inşaat taahhüt işletmelerinin farklı amaçlarla üretim faaliyetini gerçekleştirmeleri nedeniyle henüz tamamlanmamış mamullerin/hizmetlerin kayda alınmasında farklı hesaplar kullanılmaktadır<sup>114</sup>.

Özel inşaat işletmeleri kendi namlarına faaliyetlerini sürdüren işletmelerdir. Bu nedenle sahip olduğu varlıkları tüketerek yeni bir varlık (mamul) üretmektedir. Bu nedenle aslında işletme, varlıklarını tüketirken, varlıkların maliyetini yeni ürettiği mamule yüklemektedir. Mamulün üretimi tamamlanıncaya kadar varlıklardan gelen maliyetler Yarı Mamuller-Üretim hesabında izlenir. İnşaat işi yapılmakta olan bir stoktur ve henüz tamamlanmadığı için mamul stoku olarak kabul edilmesi

---

<sup>112</sup> Vedat EKERGİL, Canatay HACIKÖYLÜ, Salim ŞENGEL, Ahmet AĞCA; İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 1. Baskı, Eskişehir, 2013. s.50

<sup>113</sup> Ekergil, s.50

<sup>114</sup> Ekergil, s.50

doğru olmayacaktır. Üretilen yarı mamul satılabilir duruma geldiği anda Yarı Mamuller-Üretim hesabından kapatılarak, maliyetler Mamuller hesabına aktarılır<sup>115</sup>.

İnşaat taahhüt işletmeleri başkaları adına inşaat işini gerçekleştiren işletmelerdir. Bu nedenle işletme varlıklarını tüketerek üreteceği varlık, işletmenin sahip olduğu yeni bir varlık olmayacaktır. İşletme proje karşılığında sunduğu hizmeti stoklamayacak, hizmeti tamamladığında inşaat sahibinin kesin kabulü ile teslim edecektir. Bu nedenle 15 Stoklar grubunda hizmetin üretimi devam ederken “Tamamlanmamış Hizmetler” gibi bir hesabın içinde gösterilmesi muhasebe teorisi açısından hatalı bir durum olacaktır. Bu amaçla Tekdüzen Hesap Planı’nda inşaat işletmelerinin tamamlanmamış hizmetlerinin maliyetinin yüklendiği hesap grubu 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri grubunda izlenmesi önerilmiştir. Mevcut hesap planı 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına ayrılmıştır. 170-178 arasındaki dokuz hesabın herbirisini bir inşaat işinin maliyetlerine ilişkin bilgilerin tutulmasına ayırmıştır. Ancak inşaat işletmeleri çok sayıda hizmet sunmak için kurulmuştur. Bu nedenle uygulamada sadece 170 kodlu hesap ana hesap olarak kullanılıp, inşaat işleri ise alt hesaplarda takip edilmektedir<sup>116</sup>.

İnşaat işinin tamamlanması sonucunda inşaat sahibi tarafından kesin kabul edilmesi ile birlikte 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı alacaklandırılırken, 622 Satılan Hizmetlerin Maliyeti Hesabı boşlandırılır<sup>117</sup>.

2 Seri numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri dönen varlık, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri kısa vadeli borç olarak muhasebeleştirilmekte ve iş bitinceye dek bu hesapta kalmaları öngörülmektedir. Buna göre, yapılan işin maliyeti ve bu iş ile ilgili olarak düzenlenen hakedişler bilançoda yer almaktadır. İşverenin mal varlığı arasında gözükmesi gereken, yapılan işin imalatında kullanılan unsurlar, inşaat işletmesinin varlığı olarak gözükmekte, bilançoda stok olarak gösterilmektedir. Yapılan işin karşılığında düzenlenen hakedişler, inşaat işletmesinin borcu olarak gözükmektedir. Bu borç, inşaat işletmesinin borcu değil, işverenin borcudur. Dolayısıyla, inşaat taahhüt işletmesinin böyle bir varlığı ve borcu yoktur. Yapılan işin miktarına ve fiyatına göre kar-zarar çıkarılıp gelir tablosuna yansıtılsa, yıl içinde gerçekleşmiş olan faaliyetin sonucu sonuç hesaplarına yansımış olacaktır<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Ekergil, s.50

<sup>116</sup> Ekergil, s.50

<sup>117</sup> Ekergil, s.50

<sup>118</sup> Yılmaz, s. 335.

### 3.3.3. Hakedişler

İnşaat işinin süresinin uzun olması nedeniyle hem işi yapan hem de işi yaptıran açısından bünyesinde risk taşıyan bir iştir. İnşaat işini yapan kişinin uzun bir süre harcama yapması ve bunun karşılığında hasılat elde edememesi durumu söz konusudur. İşte bu nedenle inşaat işlerinde işin yapılan kısmı kadar müteahhidin işi yaptırandan belli bir bedel isteme hakkı doğması nedeniyle hakediş uygulaması söz konusudur<sup>119</sup>.

GVK'nın 42. Maddesine göre, özel bir vergilendirme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, yapmış oldukları inşaatlarla ilgili olarak hakediş alımlarını 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI'nda takip etmektedirler. İnşaat işletmesinin, sekiz inşaatından fazla inşaat işinin olması durumunda, devam eden inşaatlar, ilgili hesapların (17 ve 35 grubundaki hesaplar) alt hesaplarında takip edilebilir. İnşaat tamamlandığı yıl 350-357 no'lu hesaplarda takip edilen hakedişlerin 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alınması gerekmektedir.<sup>120</sup>

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan gerçek kişi veya kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır<sup>121</sup>.

Birden fazla takvim yılına yaygın olmayan inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan gelir vergisi kesintisine gerek yoktur<sup>122</sup>.

Gerek yıllara yaygın inşaat onarım işi ve gerekse bu işlerin taşeronlara verilen kısmı birinci madde kapsamında teslim sayıldığından genel oranda KDV'ye tabidir. Yıllara yaygın inşaat onarım işi' de, kısım kısım teslim söz konusu olup her kısmın tesliminde hakediş düzenlenmekte, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10/a maddesine göre "mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya

---

<sup>119</sup> Şenlik, s. 302

<sup>120</sup> Yıldırım, s. 113

<sup>121</sup> DEĞER Nuri, "İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi)", İstanbul, 2010, Türmob Yayınları 385, s.64-65

<sup>122</sup> Birden fazla takvim yılına yaygın olmayan inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan gelir vergisi kesintisine gerek yoktur.

hizmetin ifası”<sup>123</sup> açıklamasına göre hakediş bedelinde vergiyi doğuran olay, ihale makamı tarafından hakediş bedelinin imzalandığı tarihtir<sup>124</sup>.

Hakedişler alındığında hakediş belgeleri düzenlenmektedir. Ancak hakediş belgeleri Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV kanunun 29. ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgesinin yanı sıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden KDV açısından da vergiyi doğran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır<sup>125</sup>.

### **3.3.4. Taşeronlardan Alınan Hizmetler**

Taşeron anlaşmalarına bağlı olarak gerçekleşen inşaat maliyetleri de, direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi inşaat taahhüdüne direkt yüklenilen maliyetleri oluşturmaktadır. Bir inşaat taahhüdünde, taşeronlara yaptırılan işlerin maliyetlerinin izlenilmesi yanında, her bir taşeronun varılan anlaşmada belirtilen süreler içinde taahhüdü yerine getirip getirmemesi de çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü taşeronlardan herhangi birinin işini zamanında bitirememesi durumunda, tüm inşaat faaliyetinin olumsuz olarak etkilenmesi, bazı işlerin zamanından sonra başlanması ve çalışanların da geç başlanılan işin bitmesine kadar kendi işlerinin başında çalışmaksızın geciken işin bitirilmesini beklemeleri zorunluluğunda kalmaları gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir<sup>126</sup>.

### **3.3.5. Mamul Maliyetleri**

Daha öncede belirttiğimiz gibi, başkasının yapımını istediği inşaatların üretimini üstlenen ve yapan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim, hizmet üretimidir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise, hizmet işletmesidir. Hizmet işletmelerinde, yarı mamul stok ancak, inşaat işletmesi kendi işinde kullanmak üzere, farklı bir makine yapıyorsa ve henüz tamamlanmamışsa, yarı mamuller hesabında

<sup>123</sup> 3065 sayılı KDV Kanunu, madde 10/a, [http://www.alomaliye.com/ayinsonu\\_kdv.htm](http://www.alomaliye.com/ayinsonu_kdv.htm)

<sup>124</sup> KADIRHAN Feyzullah, “İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi”, Çukurova Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İnşaat Mühendisliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.42

<sup>125</sup> Şenlik, s.303

<sup>126</sup> KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kütahya, 1991, s.47

gösterilir. Mamuller hesabı ise, hizmet işletmelerinde dolayısıyla inşaat taahhüt işletmelerinde bulunmaz<sup>127</sup>.

### 3.3.6. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzemeler üretilen mamulün bünyesine girerek, mamulün maliyetini doğrudan ve dolaylı olarak etkilerler. Özellikle inşaat ve taahhüt işlemlerinde ilk madde ve malzemelerin yoğunluğu oldukça yüksektir. Bu giderler mamul maliyetine yüklenilme durumlarına veya kullanım amaçlarına göre iki kısımda incelenir. Bunlar direkt ilk madde ve malzemeler ile endirekt madde ve malzeme giderleridir<sup>128</sup>.

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** İnşaat maliyetlerinin başlıca unsurlarından biri olup, inşaatların bünyesinde doğrudan yer alan onun esas yapısını oluşturan madde ve malzemelerdir. Örneğin kum, çimento, demir, kereste, arsa, tuğla, çakıl-kum gibi maddeler direkt madde olarak nitelendirilir. Bunlar inşaatların bünyesine doğrudan girdikleri için herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir<sup>129</sup>.

- **Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Genel olarak ilk madde ve malzeme dışında, üretilen mamulün bünyesinde bazen yer alan bazen de görülmeyen giderlerdir. Bunlara örnek olarak; makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar, üstüğü, yer cilaları gibi malzemelerdir. Endirekt madde ve malzeme giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesi önem arz etmektedir. Bu önemin nedeni ise;

- Endirekt madde ve malzeme giderleri “Genel Üretim Giderleri” kapsamına girmektedir. Buna bağlı olarak da üretilen mamullere dolaylı olarak yüklenmektedir,
- Endirekt madde ve malzemenin mamul içinde miktar olarak saptanmaları ekonomik değildir,
- Mamul içindeki maliyet oranları yapılan işin türüne göre değişmektedir,

---

<sup>127</sup> Akın s.104

<sup>128</sup> Usul, s.27

<sup>129</sup> Şenlik, s.159



- Özellikle üretim faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın daha verimli çalışmasını sağlamak amacıyla makine ve teçhizatın çalışması ve bakımı sırasında tüketilmektedir. Endirekt maddeyi iki grupta toplamak olasıdır;<sup>130</sup>

• **Yardımcı Madde:** Yardımcı maddeler; mamulün üretilmesinde, hammaddenin mamul hale gelmesine yardım eden, mamul bünyesinde kesinlikle yer alan ve mamulün kalite olarak istenilen biçimi almasını sağlayan maddelerdir. Yardımcı maddeler mamul maliyetleri içinde doğrudan yer almakla birlikte katkı oranları direkt maddeye göre daha az olmaktadır. Diğer bir ifadeyle miktar ve kalite olarak mamulün esas unsurunu, yani özünü oluşturmamaktadır. Tamamlama görevini; esas maddeleri bağlamak, kuvvetlendirmek, yapıştırmak, onlara sarılmak, karıştırmak, parlatmak, korumak gibi yerine getirmektedir<sup>131</sup>.

• **İşletme Malzemesi:** Üretimi gerçekleşen mamul içinde yer almamakla birlikte özellikle kullanılan makine ve teçhizatın verimini artırmak amacıyla tüketilen maddelerdir. Örneğin; yağ, odun, petrol, tamir malzemeleri gibi<sup>132</sup>.

### 3.3.7. İşçilik Giderleri

Genel anlamda işçilik giderleri inşaat işletmelerinin üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacı ile çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenenlerin parasal tutarıdır<sup>133</sup>.

İşçilik giderleri inşaat taahhüt işletmelerinde malzemedan sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderlerdir. Bu tür giderlerde kendi içerisinde direkt ve endirekt olarak iki kısımda incelenir<sup>134</sup>.

• **Direkt İşçilik Giderleri:** Direkt işçilik giderleri; maliyet safhalarında kolayca tespit edilebilen ve maliyetin içinde doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Direkt işçilik giderleri bedensel veya zihinsel olarak bizzat işin yapımında direkt olarak etkin olan faaliyetlerin para ile ifade edilmiş olan

---

<sup>130</sup> Usul, s.28

<sup>131</sup> Usul, s.28

<sup>132</sup> Usul, s.28

<sup>133</sup> Şenlik, s.207

<sup>134</sup> Usul, s.37

değerleridir. Dolayısıyla bir inşaat taahhüt işinde duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar ve ameleler gibi işçilerin almış oldukları ücretler direkt işçilik giderleri sayılır<sup>135</sup>.

• **Endirekt İşçilik Giderleri:** Bu tür giderler yapılan işin devamı yönünden esas olmakla birlikte doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderlerdir. Endirekt işçilik giderleri direkt işçilik giderlerinin dışında kalan işçilikleri ifade etmektedir. Bunlara örnek olarak; birden fazla inşaatın yapımında görev alan kamyon şoförlerinin; buldozer, vinç gibi araçların operatörlerinin; şantiye amiri, puantör, ambar memuru gibi kişilerin almış oldukları ücretler gösterilebilir. Ancak, işletme bir tek taahhüt işiyle uğraşıyorsa ve maliyet birimi olarak da sadece o taahhüt işini dikkate alınıyorsa yukarıda sözü edilen endirekt işçilik giderler direkt işçilik gideri olarak kabul edilebilir. Eğer işletmenin birden fazla şantiyesi varsa ve bu işçiliklerden birden fazla şantiye hizmet görüyorsa, bu tür işçilikler kesinlikle endirekt işçilik olarak kabul edilecektir<sup>136</sup>.

### 3.3.8. Hizmet Üretim Maliyetleri

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin;<sup>137</sup>

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Genel üretim giderlerinin tek bir inşaat faaliyetini ilgilendirmesi durumunda doğrudan, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim giderleri olması durumunda dağıtım yapıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI' na aktararak ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir<sup>138</sup>.

---

<sup>135</sup> Usul, s.37

<sup>136</sup> Usul, s.38

<sup>137</sup> Şenlik, s.364

<sup>138</sup> ERŞEN Ziya Kutay , “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması”, 2010, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.8-9

### 3.3.7. Yönetim, Satış ve Finansman Giderleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri hesapları inşaat işiyle ilişkili olup olmadığı tespit edilemiyorsa, ortak maliyet olarak kabul edilmektedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 43. Maddesinde *“birden fazla takvim yılı boyunca süren inşaat ve onarma işlerinde ya da bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek (ortak) genel giderler ve amortismanlar inşaat işine dağıtılır”* denilmektedir. Buna göre faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin büyük bir çoğunluğu veya tamamı inşaat işleri arasında paylaştırılarak hizmet maliyetine dönüşecektir<sup>139</sup>.

### 3.3.8. Dönem Karı veya Zararı

İnşaat taahhüt işletmeleri genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgilenmektedir. Bu nedenle de genellikle dönem içinde başladığı inşaat işinin aynı dönem içinde tamamlanması beklenemez. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin dönem sonunda kâr veya zararın tespit edilmesi ve eğer kâr sözkonusu ise vergilendirmesi muhasebe için önemli bir sorundur. Bu durum GVK’nun 42. Maddesinde *“yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kesin kâr veya zararın işin bittiği yılda belirlenmesi ve tamamının o yılın geliri sayılması”* gereği belirtilmektedir. Buna göre bu tür inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri, işin bitiminde hasılatla eşleştirmek üzere biriktirilecektir. Bu yaklaşım literatürde tam bitim yöntemi olarak adlandırılmaktadır<sup>140</sup>.

### 3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Gelir Tespit Yöntemleri

İnşaat taahhüt işlerinin muhasebesinde en büyük sorun işletme karının doğru ölçümü ve kaydı konusunda ortaya çıkmaktadır. Taahhüt edilen inşaatların tamamlanma sürelerinin genellikle bir hesap dönemini aşması, hasılatın ve buna bağlı olarak kar veya zararın doğuşu ve ölçümü için değişik yöntemler uygulanmasına neden olmuştur. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır<sup>141</sup>.

- Tamamlanma (İşin Tam Bitim) Yöntemi

---

<sup>139</sup> Ekergil, s.55

<sup>140</sup> Ekergil, s.55

<sup>141</sup> Selman Aziz Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, 2. Basım, Isparta, 1997, s.23.

- Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitim) Yöntemi

### 3.4.1. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi

Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın gitmemesidir. Vergi hukukumuzun ve bu arada çoğu ülkenin vergi hukukunun esas aldığı bu yöntemdir. Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, örneğin bir bina yapımında hafriyat ve temel açma işlemlerinin daha fazla, ince işçilik ve tamamlanma aşamasının daha az karlılık oranına sahip olduğu durumlarda, dönemin başında daha fazla vergi vermeyi önlediği, geçte olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştiri konusu olmaktadır<sup>142</sup>.

### 3.4.2. Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemi

Tamamlama yüzdesi olarak da tanımlanan bu yöntem TMS 11' e uygun bir yöntemdir. Yöntemin mantığında işin bitimi beklemeden gelir ve giderin dönemsel olarak kayıt altına alınması yatmaktadır. Yönteme göre; inşaat işi ilerledikçe hasılat dolayısıyla kâr ve zararın doğduğu kabul edilir. Gerçekleşen hasılat tutarının belirlenmesi için ise inşaatın tamamına göre yapılan tahmini yüzde esas alınır. Bu tamamlanma için gösterge o zamana kadar oluşan maliyetlerin toplam inşaat maliyetine olan oranıdır<sup>143</sup>.

Yöntemde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hesaplama ise üç değişik şekilde yapılmaktadır. Bunlar; o güne kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayarak bulunan yöntem ile teknik elemanlar tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntem ve de her iki yöntemin bir arada kullanıldığı üçüncü bir yöntemdir<sup>144</sup>.

---

<sup>142</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları", Nisan 2012, Gazi Kitabevi, s.119

<sup>143</sup> Usul, s.17

<sup>144</sup> Usul, s.17

Tamamlanma yüzdeleri işin yapılış durumuna göre değişik şekilde hesaplanmaktadır<sup>145</sup>.

### 1- İnşaatın başlangıç aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = \text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}$$

### 2- İnşaatın ileri aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet}}{\text{O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet} + \text{İşin Tamamlanmasına Yönelik Ek Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = (\text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}) - \text{Geçmiş Yıllarda Tanınan Karlar}$$

### 3.4.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

**Örnek<sup>146</sup>:** XLM inşaat taahhüt işletmesi almış olduğu bir inşaat işiyle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu bilgilere göre her iki yöntemin karşılaştırılmasını yapalım.

<sup>145</sup> Usul, s.18

<sup>146</sup> Usul, s.20

2009 Ocak ayında alınan işin ihale bedeli 10.000,00.-TL, tahmin edilen maliyeti ise 8.000,00.-TL' dir. İşletmenin 2009 yılında gerçekleşen maliyeti ise 3.000,00.-TL'dir.2010 yılı sonunda yapılan hesaplamalar sonucu 2010 yılı için gerçekleşen maliyetin 4.500,00.-TL olduğu görülmüştür. Ayrıca işin tamamlanması için 1.500,00.-TL daha gider yapılmasının gerekliliği tahmin edilmiştir. 2011 yılı sonunda inşaat işi bitmiştir. Bu yıl içinde inşaatın bitirilmesi için yapılan harcama tutarının 1.500,00.-TL olduğu tespit edilmiştir. Bu bilgileri kullanarak bir tablo halinde her iki yöntemi karşılaştırsak;<sup>147</sup>

Yıllar	Toplam İhale Tutarı	Oluşan Yıllık Maliyet	Toplam Tahmini Maliyet	Gerçekleşen veya Tanınan Kar	
				Kısmen Bitim Yöntemi	Tam Bitim Yöntemi
2009	10.000,00	3.000,00	8.000,00	750,00	
2010	10.000,00	4.500,00	9.000,00	80,00	
2011	10.000,00	1.500,00	9.000,00	170,00	1.000,00

İşin kısmen bitirilme yönteminin hesaplanması ise aşağıdaki gibidir;

#### 2009 Yılıının Tanınan Karının Hesaplanması:

Tamamlanma Yüzdesi =  $3.000,00 / 8.000,00 = 0,375$

Taninan Hasılat =  $10.000,00 * 0,375 = 3.750,00.-TL$

Taninan Kar =  $3.750,00 - 3.000,00 = 750,00.-TL$

#### 2010 Yılıının Karının Hesaplanması:

Tamamlanma Yüzdesi =  $[(3.000,00 + 4.500,00) / (3.000,00 + 4.500,00 + 1.500,00)] = 0,833$

Taninan Hasılat =  $10.000,00 * 0,833 = 8.330,00.-TL$

Taninan Kar =  $8.330,00 - 7.500,00 = 830,00.-TL$

2010 yılı tanınacak kar =  $830,00 - 750,00 = 80,00.-TL$

<sup>147</sup> Usul, s.20-21

### 2011 Yılı Karının Hesaplanması:

İnşaat bitiminde oluşan maliyet	= 9.000,00.-TL
İnşaat bitiminde elde edilen hasılat	= 10.000,00.-TL
İnşaat bitiminde elde edilen toplam kar	= 10.000,00 – 9.000,00 = 1.000,00.-TL
2011 yılında elde edilen kar	= (1.000,00) – (750,00 + 80,00) = 170,00.-TL

Her iki yöntemde de işin bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kâr ve zararda bir değişim söz konusu değildir. Ancak, tamamlanma yönteminde toplam kâr inşaatın bitiş yılında tespit edilmesine rağmen, tamamlanma yüzdesi yönteminde toplam kâr veya zarar işin yapılma derecesine göre tespit edilmektedir<sup>148</sup>.

Ayrıca, yapılan işin tamamlanması için gerekli olan giderlerle tamamlanma dereceleri doğru olarak tespit edilebiliyorsa, işin kısmen bitim yönteminin uygulanması tercih edilebilir. Buna karşılık, işin tamamlanması için maliyetler doğru olarak tespit edilemiyorsa, işin bitim yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır<sup>149</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir;<sup>150</sup>

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.

---

<sup>148</sup> Usul, s.19

<sup>149</sup> Usul, s.19

<sup>150</sup> ALAGÖZ Ali, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2009, cilt 2, sayı 1, s.4-5

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.

- Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kârın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.

- Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.

- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.

- Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde kârların oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımı konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı



uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

### **3.5. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Maliyet Muhasebesi**

#### **3.5.1. İnşaat İşine Başlama**

Yıllara yaygın inşaat işleri, inşaat sahibinin talep ettiği inşaat işini yapılmayı üstlenen bir taahhüt işletmesinin açılan ihaleye başvurması ile gerçekleşmektedir. İnşaat süreci, sadece yapım aşamasından ibaret değildir. Süreç, ihale öncesi ve sözleşmenin imzalanması sonrası diye ikiye ayrılabilir<sup>151</sup>.

İhale öncesinde inşaat işinin projelendirilmesi ve maliyet analizi gerçekleştirilerek, ihaleye katılma kararının alınması gerekmektedir. Bu kısımda; ön tasarım, tasarım, ihale ve satın alma, yapım, yapım sonrası işlemlerinin planlanması ve bu planlara bağlı olarak maliyetlerin bütçelenmesi ve nakit akışının düzenlenmesi gerekmektedir<sup>152</sup>.

İhalenin üstelenilmesi ve sonrasında sözleşmenin imzalanması ile birlikte, inşaat işinin yapımına başlanmış olmaktadır. Bu aşama; inşaat işine ilişkin sözleşmenin imzalanması, kesin kabulün gerçekleşmesi ve yapım sonrasında ortaya çıkabilecek eksiklikler veya garantiden kaynaklanan işlerin yerine getirilmesi olarak ifade edilebilir. Yüklenicinin inşaat işine ilişkin sunulan ihale teklifin ciddiyetini ve ihale üstünde kaldıktan sonra sözleşme şartlarına göre işleri yerine getirmelerini sağlamayı garanti altına almak için teminat alınır. Kamu ihalelerinde teminat alımı, Kamu İhale Kanunu ile yasallaştırılmıştır. Yüklenici ihaleye girerken teklifiyle birlikte ihale bedelinin azami %3'ü oranında geçici teminatı tutarını ödemekle yükümlüdür. İhalenin üstünde kalması durumunda ise ihale bedelinin azami %6'sı oranında kesin teminatı tutarını ihale komisyonuna tespit etmek durumundadır. İnşaat işletmesi sözleşmesi imzalaması ile ancak geçici teminatını geri alabilmektedir<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Ekergil, s.67

<sup>152</sup> Ekergil, s.67

<sup>153</sup> Ekergil, s.68

**Örnek<sup>154</sup>:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan (A) İnşaat A.Ş 01.10.2009 tarihinde Maliye Bakanlığının açmış olduğu Hizmet Binası İnşaatı ihalesine katılmış ve 100.000,00.-TL teklif vermiştir. % 3 geçici teminatı nakit olarak yatırılmıştır.

$$\text{Geçici Teminat} = 100.000,00 * 3 / 100 = 3.000,00.-\text{TL}$$

01.10.2009		
126 VER. DEP. VE TEMİNARLAR HS.	100 KASA HS.	3.000,00
Hizmet binası inşaatı geçici teminatı		3.000,00
/		

- Teminatın 22.04.2009 tarihinde geri alınması;

22.04.2009		
100 KASA HS.	126 VER. DEP. VE TEMİNARLAR HS.	3.000,00
		3.000,00
/		

- Teminatın yanması;

22.04.2009		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. HS.	126 VER. DEP. VE TEMİNARLAR HS.	3.000,00
		3.000,00
/		

- 05.10.2009 tarihinde işletme geçici teminatı geri almış yerine kesin teminat olarak Garanti Bankası Merkez şubeden aldığı teminat mektubunu kesin teminat olarak vermiştir. Teminat mektubu komisyonu olarak bankaya 100,00.-TL komisyon nakit olarak ödenmiştir.

$$\text{Kesin Teminat} = \text{İhale Bedeli} * 6 / 100 = 100.000,00 * 6 / 100 = 6.000,00.-\text{TL}$$

<sup>154</sup> Ekergil, s.68

05.10.2009	
910 TEMİNAT MEK.BORÇLULAR HS.	911 TEM. MEK. AL. HS
Teminat mektubu verilmesi	6.000,00 6.000,00
/	

/	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	100 KASA HS.
Teminat mektubu komisyonu ödemesi	100,00 100,00
/	

İnşaat tamamlanıncaya kadar nazım hesaplarda izlenen kesin teminata ilişkin teminat mektubu inşaat tamamlandığında geri alınır.

- Kesin teminatın 01.10.2010 tarihinde geri alınması;

01.10.2010	
911 TEM.MEK.ALACAK. HS.	910 TEMİNAT MEK. BORÇLULAR HS.
Kesin teminat mektubunun geri alınması	6.000,00 6.000,00
/	

### 3.5.2. İnşaat İşinin Yapım Süreci

İnşaat işine ilişkin olarak ihale öncesi yapılan proje çalışmaları sözleşmenin imzalanmasıyla yürürlüğe konulmaya başlanır. Yapım sürecinde ilk aşama inşaatta çalışma ortamının yaratılmasıdır. Bu amaçla enerji kaynakları sağlanır ve şantiye kurulur. İnşaatın dekapajı sağlandıktan sonra, ilk madde ve malzemelerin depolanması, işçilik ve ekipmanların çalışması ile inşaat sözleşmeye uygun bir şekilde tamamlanmaya çalışılır<sup>155</sup>.

<sup>155</sup> Ekergil, s.70

### 3.5.2.1. İnşaat Sözleşmesi Yapılması

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri bir sözleşmeye dayalı olarak yapılması nedeniyle ortada bir inşaat yapım sözleşmesinin olması gerekir. İnşaat sözleşmeleri iki tarafın kendi arasında düzenleyeceği bir yazılı sözleşme olabilir. Ancak ileride ortaya çıkacak uyuşmazlıkların sağlıklı çözümü için genellikle onaylı yazılı sözleşmeler tercih edilmektedir<sup>156</sup>.

**Örnek<sup>157</sup>:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan (A) İnşaat A.Ş 01.10.2009 tarihinde Maliye Bakanlığının açmış olduğu Hizmet Binası İnşaatı ihalesine katılmış 05.10.2009 tarihinde ihale sonuçlanmış işletme ihaleyi 100.000,00.-TL ihale bedeli ile üstlenmiştir. Noterde sözleşme imzalanmış ve 200,00.-TL sözleşme gideri, 20,00.-TL KDV İstanbul 32. noterine peşin ödemiştir. Ayrıca ihale bedelinin binde 4,5 ini oluşturan 450,00.-TL tutarındaki damga vergisi makbuz karşılığı Maliye Bakanlığına ödenmiştir.

05.10.2009	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 100 KASA HS. Hizmet binası inşaatı sözleşme gideri	650,00 20,00 670,00

- Sözleşmenin 10.10.2009 tarihinde iptal edilmesi,

10.10.2009	
770 GENEL YÖNETİM GİDER. HS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. Hizmet binası inşaatı sözleşme gider iptali	650,00 650,00

### 3.5.2.2. Şantiyenin Kurulması ve İşletilmesi

İnşaat işinin yapım süreci, şantiyenin kurulması ile başlar. Şantiye tüm inşaat süresince; bir yönetim binası, proje değerlendirme birimi, bilgi işlem merkezi, dinlenme salonu, gizli bilgilerin

<sup>156</sup> Şenlik, s. 265.

<sup>157</sup> Şenlik, s. 265.

saklandığı arşiv, güvenlik, yemekhane gibi birçok işlevi yerine getiren bir üstür. Şantiye aynı zamanda inşaat için gerekli elektrik, su gibi temel ihtiyaçların yaratılmasında da öncülük yapar. Böylece inşaat alanı inşaatın yapılmasına hazırlanmış olur<sup>158</sup>.

**Örnek<sup>159</sup>:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan (A) İnşaat A.Ş. 30.10.2009 tarihinde Hizmet Binası İnşaatı şantiyesi için 1.000,00.-TL elektrik depozitosu ve 3.000,00.-TL su depozitosunu nakit olarak yatırmıştır.

30.10.2009	
226 VER. DEP. VE TEMİNATLAR HS.	4.000,00
100 KASA HS.	4.000,00
Hizmet binası inşaatı elektrik ve su depozito ödemesi	

- İnşaat işinin bitiminin bir yıldan az kalması durumunda aktarım;

30.10.2009	
126 VER. DEP. VE TEMİNATLAR HS.	4.000,00
226 VER. DEP. VE TEMİNATLAR HS.	4.000,00
Hizmet binası inşaatı elektrik ve su depozitosunun kısa vadeli hale gelmesi	

### 3.5.2.3. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Üretimde kullanılan ya da tüketilen tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına, ilk madde ve malzeme maliyetleri denir<sup>160</sup>. Tezimizin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere ilk madde ve malzemeler üretimle ilişkileri açısından, direkt ve indirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki ana gruba ayrıldığı belirtilmiştir.

<sup>158</sup> Ekergil, s.70

<sup>159</sup> Ekergil, s.71

<sup>160</sup> Ekergil, s.71

**Örnek<sup>161</sup>:** Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Kayahan İnşaat A.Ş. okul inşaatı nedeniyle genel ambarı dışında inşaatın bulunduğu yerde ayrıca şantiye ambarı kullanmaktadır. 18.08.2011 tarihinde işletme, 10 ton demir için 20.000.-TL ve 120 torba çimento için 14.000.-TL’yi %18 KDV hariç çek karşılığında ödemiştir. Demir genel ambarda, çimento ise şantiye ambarında depolanmıştır.

18.08.2011	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	34.000,00
150.00 Genel Ambar	
150.00.10 Demir 20.000,00	
150.10 Okul İnşaatı Şantiye Ambarı	
150.10.10 Çimento 14.000,00	
191 İND.KDV HS.	6.120,00
	40.120,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.	
İlk madde ve malzeme alımı	

**Örnek<sup>162</sup>:** Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Buğra İnşaat A.Ş. 31.08.2011 tarihinde Sağlık Bakanlığı’na ait sağlık ocağı inşaatında kullanılmak üzere %18 Kdv hariç 6.000,00.-TL değerindeki tuğlayı peşin satın almıştır. İşletme satın aldığı tuğlaları bir gün sonra inşaatta kullanmayı planlamaktadır.

18.08.2011	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	6.000,00
740.00 Sağlık Ocağı İnşaatı	
740.00.10 DİMM Gideri	
740.00.10.01 Tuğla	
191 İND.KDV HS.	1.080,00
	7.080,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.	
Satın alınan ilk madde malzeme	

<sup>161</sup> Gönül BÜYÜKTÜRK, “Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği”, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Y.Y.L.T., İstanbul, 2013, s.67

<sup>162</sup> Büyüktürk, s.67,68

**Örnek<sup>163</sup>:** Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Yıldız İnşaat A.Ş. 19/09/2011 tarihinde şantiye ambarında bulunan 5.000,00.-TL değerindeki ince kumu yapımı devam eden çocuk parkı inşaatında kullanılmıştır.

18.08.2011		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		5.000,00
740.00 Çocuk Parkı İnşaatı		
740.00.10 DİMM Gideri		
740.00.10.01 İnce kum	5.000,00	
	150 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS.	5.000,00
Çocuk parkı inşaatında kullanılan kum		

#### 3.5.2.4. İşçilik Maliyetleri

Tezimizin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere genel anlamda işçilik giderleri inşaat işletmelerinin üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacı ile çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenenlerin parasal tutarıdır. Bu tür giderlerde kendi içerisinde direkt ve endirekt olarak iki kısımda inceleneceği belirtilmiştir.

**Örnek<sup>164</sup>:** KLM inşaat taahhüt işletmesi F inşaat şantiyesinde yapılmakta olan sıva inşaatı için 10 adet işçi çalıştırmaktadır. İşçiler 30 gün çalışmışlar 8.370,00.-TL hak etmişlerdir. Bu işçilerin almış oldukları ücretlerden yapılan kesintiler aşağıda gösterilmiştir.

	<b>İşçi Ücreti</b>
Brüt Ücret	8.370,00
SSK İşveren Payı	1.632,00
İşsizlik Sig. İşveren Payı	167,00
SSK İşçi Payı	1.172,00
İşsizlik Sig. İşçi Payı	84,00
İşveren Maliyet	10.169,00
Gelir Vergisi	470,00
Damga Vergisi	52,00
Kes. Top.	1.778,00
Net Ücret	6.592,00

<sup>163</sup> Büyüktürk, s.68

<sup>164</sup> Ekergil, s.38-39

Yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		10.169,00
740.00 F İnşaatı		
740.10 Direkt İşçilik	8.370,00	
740.20 Sos. GÜV. İşv. Payı	1.632,00	
740.30 İşsizlik Fonu İşv.P.	167,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		6.592,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.		522,00
360.10 Gelir Vergisi	470,00	
360.20 Damga Vergisi	52,00	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.HS.		3.055,00
361.10 SGK İşçi Payı	1.172,00	
361.20 SGK İşveren P.	1.632,00	
361.30 İşsizlik Fonu İşçi P.	84,00	
361.40 İşsizlik Fonu İşv. P.	167,00	
İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi		
/		

### 3.5.2.5. Ortak Maliyetler

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan ve inşaat işiyle ilgili olan tüm maliyetler ortak maliyet olarak nitelendirilir. Birden fazla inşaat ve onarım işinin yapıldığı durumlarda, hangi işe ait olduğu kesin olarak bilinmeyen ve diğeri de ilgilendiren maliyetlere ortak maliyet veya müşterek maliyet adı verilir. Ortak maliyetler direkt maliyetlere göre önemli farklılıklara sahiptir<sup>165</sup>.

#### 3.5.2.5.1. Ortak Maliyetlerin Özellikleri

Endirekt malzeme, endirekt işçilik, enerji maliyetler, sigorta, vergi ve harçlar, cezalar, aydınlatma, ısıtma, havalandırma, bakım-onarım giderleri, sosyal giderler, mahkeme ve noter giderleri, eğitim giderleri, danışmanlık giderleri, kırtasiye giderleri, amortisman giderleri, haberleşme giderleri, güvenlik giderleri, kira giderleri gibi pek çok hizmetin sunulmasına dolaylı katkı sağlayan maliyet ortak maliyete örnek olarak gösterilebilir. Ortak maliyetlerin birbirinden bu kadar farklı özelliklere sahip maliyetlerden oluşması, işletmenin inşaat hizmetine ortak maliyetleri gerçeğe uygun

<sup>165</sup> Ekergil, s.79



bir şekilde yüklemesinde sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Ortak maliyetlerin temel özellikleri şöyle sıralanabilir<sup>166</sup>.

- Ortak maliyetler birçok maliyet unsurunu içinde barındırır. Bu nedenle birbirinden farklı özelliklere sahip maliyetler inşaat işiyle ilişkilendirilmeye çalışılır.
- Ortak maliyetler yarı değişken maliyet özelliği taşırlar. Üretimle ilgili sabit maliyetlerin tamamı ise ortak maliyet içerisinde yer alır.
- Ortak maliyetler birçok inşaat işini ilgilendiren maliyetlerdir. Bu nedenle maliyetlerin inşaat işlerine dağıtımında Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. Maddesinde belirtilen yöntemlerden yararlanılır.
- Ortak maliyetler dönem içinde farklı zamanlarda ortaya çıkabilir. Ayrıca zaman içinde de maliyette dalgalanmalara neden olabilir. Örneğin yıllık izinler, ikramiyeler gibi.
- Bazı ortak maliyetlerde ancak dönem sonunda maliyetleri kesinleşir. Örneğin bakım onarım giderleri gibi.
- Yıllık tutarları bilinen bazı maliyetlerin bir kısmında dönem sonunda düzeltme yapmak gerekebilir. Örneğin kullanılmayan iş makinelerinin amortisman giderleri gibi.

Ortak maliyetler birçok hizmet maliyetini içermektedir. Üretim işletmeleri ve hizmet işletmeleri için temel kabul edilen maliyet muhasebesinde genel üretim maliyetleri veya genel hizmet maliyetleri doğrudan mamul veya hizmet ile ilişkilendirilmesini esas almaktadır. Yine mamul veya hizmet ile ilişkili olan finansman giderlerindeki üretim/hizmet maliyeti kapsamına alınması gerektiği belirtilmektedir<sup>167</sup>.

İnşaat maliyet muhasebesi sisteminde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ortak maliyetleri müşterek genel giderler ve amortismanlar olarak tanımlamaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt

---

<sup>166</sup> Ekergil, s.79,80

<sup>167</sup> Ekergil, s.79,80

işletmelerinin sunduğu hizmetin niteliği gereği, maliyet muhasebesinin temel mantığında bir farklılık olmamasına rağmen, çok farklıymış gibi yansıtılmaktadır. Bu tür işletmelerin, genellikle bir üst yönetim kadrosu bulunmamaktadır. Üst yönetim olarak nitelendirilebilecek işletme sahibi, girişimci, yönetici, pazarlama ve satış faaliyetini yürütücü olarak nitelendirilen kişiler müteahhit veya mühendislerden oluşmaktadır. Bu gruptaki işletme personeli ise hem yönetici hem de inşaat işinin yaratılmasına doğrudan katkı sunan kişiler olmaktadır. Bu durumda bu tür personelin giderlerinin; genel yönetim gideri olarak mı, pazarlama ve satış gideri olarak mı yoksa genel hizmet maliyeti olarak mı kabul etmek gerekir? Benzer şekilde yıllara yaygın taahhüt işletmelerinde pazarlama ve satış faaliyeti genellikle ihaleye teklif verme ve ihaleyi alma faaliyeti gerçekleştirilir. Bu aşamada katlanılan maliyetler, işletmenin inşaat işine başlama maliyeti olarak kabul edilmiştir. Bu durumda bu birimlerde çalışanların ücret, ulaşım, yemek ya da bu birime tahsis edilmiş araçların amortismanları ve giderleri pazarlama ve satış gideri olarak mı yoksa genel hizmet maliyeti olarak mı kabul etmek gerekir? Bu maliyetler bu bakış açısıyla bakıldığında doğrudan üstlenilen ihaleye ilişkin inşaat işinin tamamlanmasına ve teslim edilmesine ilişkin maliyetler olması nedeniyle, bir hizmet maliyeti olarak kabul etmek daha doğru olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu (m.43), bu tür maliyetleri müşterek genel giderler ve amortismanlar başlığı altında toplayarak çözümlenmiştir<sup>168</sup>.

#### **3.5.2.5.2. Birden Fazla İşin Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı**

GVK madde 43 uyarınca birden fazla inşaat ve taahhüt işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulacaktır. Bilindiği üzere enflasyon düzeltmesi en son 2004 yılında uygulandığı için verdiğimiz örneklerde yapılan harcamaların enflasyon düzeltmeleri göz önünde bulundurulmamıştır.

**Örnek:** (X) İnşaat Limited şirketi hepsi yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olan üç işiyle ilgili 2014 yılında sırasıyla 1. İş için 100.000,00.-TL, 2. İş için 400.000,00.-TL ve 3. İş için 500.000,00.-TL harcamada bulunmuştur. Bu üç iş için 2014 yılında yapılan ortak genel giderlerin toplamı 100.000,00.-TL dir. Buna göre 100.000,00.-TL tutarındaki ortak genel gider, bu işlerle ilgili yapılan harcamaların toplam tutarı olan 1.000.000,00.-TL içerisindeki pay dikkate alınarak aşağıdaki şekilde dağıtım yapılacaktır.

---

<sup>168</sup> Ekergil, s.79,80

İşler	İnşaatlara Yapılan Harcamalar	Harcamaların Toplam Harcamaya Oranı (%)	Genel Giderlerden İşlere Düşen Pay
1. İş	100.000,00	0,10	10.000,00
2. İş	400.000,00	0,40	40.000,00
3. İş	500.000,00	0,50	50.000,00
Toplam	1.000.000,00	100,00	100.000,00

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		100.000,00
A İnşaatı	10.000,00	
B İnşaatı	40.000,00	
C İnşaatı	50.000,00	
XXX		100.000,00
İnşaat maliyetlerine ait giderlerin ilgili hesaplara kaydedilmesi		

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		100.000,00
A İnşaatı	10.000,00	
B İnşaatı	40.000,00	
C İnşaatı	50.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.		100.000,00
İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerin dağıtımı		

### 3.5.2.5.3. Bu Neviden İşlerin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde Giderlerin Dağıtımı

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin GVK'nun 42-44 maddeleri kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

**Örnek:** (Y) Ltd. Şti.'nin müşterek genel giderleri 2.000.000.-TL'dir. Şirket, İnşaat A ve İnşaat B olmak üzere iki inşaat(YSİO) faaliyetinin yanında nakliyecilik ve inşaat malzemesi alım satım faaliyetiyle de uğraşmaktadır. İnşaat A için 2.000.000,00.-TL harcama, İnşaat B için 4.000.000,00.-TL

harcama yapmış, nakliyecilik faaliyetinden 1.50.000,00.-TL, inşaat malzemesinden 2.500.000,00.-TL hasılat elde etmiştir. Bu durumda her faaliyetin ortak genel giderlerinden ne kadar pay alacağı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

İşler	Yapılan Harcamalar/Elde Edilen Hasılat(TL)	Oran (%)	Genel Giderlerden İşlere Düşen Pay
İnşaat A	2.000.000,00	0,20	400.000,00
İnşaat B	4.000.000,00	0,40	800.000,00
Nakliye İşi	1.500.000,00	0,15	300.000,00
İnşaat Malzemesi Alım Satımı	2.500.000,00	0,25	500.000,00
Toplam	10.000.000,00	100,00	2.000.000,00

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2.000.000,00
A İnşaatı	400.000,00	
B İnşaatı	800.000,00	
621 SATILAN MALIN MALİYETİ HS		
İnşaat malzemesi alım satımı	500.000,00	
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ HS.		
Nakliye İşi	300.000,00	
	XXX	2.000.000,00
İnşaat maliyetlerine ait giderlerin ilgili hesaplara kaydedilmesi		
/		

/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		2.000.000,00
A İnşaatı	400.000,00	
B İnşaatı	800.000,00	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.	2.000.000,00
İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerin dağıtımı		
/		

#### 3.5.2.5.4. Amortismanların dağıtımı

Gelir Vergisi Kanununun 43'üncü maddesine göre; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar, Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde

*müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre hesaplanacaktır.” hükmü bulunmaktadır.*

Birden fazla inşaat ve onarma işinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde amortisman, düzeltilmiş değerler üzerinden ayrılacaktır. Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içerisinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

**Örnek:** X İnşaat A.Ş., YSİO işi olan üç inşaat faaliyeti ile birlikte nakliyecilik işini de yapmaktadır. Bu işlerde kullandığı kamyonun 2014 yılı amortisman tutarı 100.000 ,00.-TL’dir. Kamyon yıl içinde 1. inşaat işinde 60 gün, 2. inşaat işinde 90 gün, 3. inşaat işinde 120 gün ve nakliye işinde 90 gün kullanılmıştır. Bu durumda, kullanma yerlerine göre amortisman payları aşağıdaki şekilde olacaktır.

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	Amortisman Payları
1. YSİO İş	45	12,50	12.500,00
2. YSİO İş	90	25,00	25.000,00
3. YSİO İş	135	37,50	37.500,00
Nakliye İş	90	25,00	25.000,00
Toplam	360	100,00	100.000,00

**Örnek<sup>169</sup>:** Mükellefin 2006 yılında A ve B olmak üzere iki ayrı yıllara yaygın inşaat işi bulunmaktadır. Ayrıca aynı yıl hafriyat işi de bulunmaktadır. Mükellef her üç işte de kullandığı kamyon için 90.000,00.-TL amortisman hesaplamıştır. Kamyon A işinde 120 gün, B işinde 60 gün, hafriyat işinde 90 gün kullanılmıştır. A işinin harcama tutarı 300.000,00.-TL, B işinin harcama tutarı 120.000,00.-TL, Hafriyat işinin hasılatı 180.000,00.-TL

Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

İşin Adı	Kullanılan Gün/Kullanılmayan Gün Sayısı	Kullanılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	Ortak Gider Payı
İnşaat A	120	33	30.000,00
İnşaat B	60	17	15.000,00
Hafriyat İş	90	25	22.500,00
Kullanılmayan Gün	90	25	22.500,00
Toplam	360	100	90.000,00

Kullanılmayan güne isabet eden amortisman tutarının diğer işlere dağıtılması

İşin Adı	Harcama-Hasılat Tutarı	Oran	Ortak Gider Payı
İnşaat A	300.000,00	50	11.250,00
İnşaat B	120.000,00	20	4.500,00
Hafriyat İş	180.000,00	30	6.750,00
Toplam	600.000,00	100	22.500,00

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		67.500,00
A İnşaatı	30.000,00	
B İnşaatı	15.000,00	
Hafriyat İş	22.500,00	
670 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		22.500,00
257 BİR. AMOR. HS		90.000,00
İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerin dağıtımı		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		30.000,00
A İnşaatı	30.000,00	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		15.000,00
B İnşaatı	15.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS		22.500,00
257 BİR. AMOR. HS		67.500,00

<sup>169</sup> Hasan ALTUNCU, Zafer KÜTÜK; "Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", 1. Baskı, Ankara, 2009. s.110,111

### 3.5.2.6. Taşerondan Alınan Hizmetlerin Maliyetleri

Taşeron anlaşmalarına bağlı olarak gerçekleşen inşaat maliyetleri de, direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi inşaat taahhüdüne direkt yüklenilen maliyetleri oluşturmaktadır. Bir inşaat taahhüdünde, taşeronlara yaptırılan işlerin maliyetlerinin izlenilmesi yanında, her bir taşeronun varılan anlaşmada belirtilen süreler içinde taahhüdü yerine getirip getirmemesi de çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü taşeronlardan herhangi birinin işini zamanında bitirememesi durumunda, tüm inşaat faaliyetinin olumsuz olarak etkilenmesi, bazı işlerin zamanından sonra başlanması ve çalışanların da geç başlanılan işin bitmesine kadar kendi işlerinin başında çalışmaksızın geciken işin bitirilmesini beklemeleri zorunluluğunda kalmaları gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir<sup>170</sup>.

**Örnek<sup>171</sup>:** MS inşaat taahhüt işletmesi, Sağlık Ocağı inşaatının çatı işini taşeron BUZ İşletmesine yaptırmıştır. BUZ işine 10.02.20X2 tarihinde başlamış ve 5.04.20X2 tarihinde tamamlayarak kesin teslimini gerçekleştirmiştir. BUZ İşletmesi 22.500 ve 4.050 KDV’lik fatura şöyle düzenlenmiştir. MS, BUZ işletmesinin ödemesini çek ciro ederek ödemiştir.

Çatı bedeli 22.500,00

KDV (%18) 4.050,00

2/10 KDV Stopajı (810)

Hesaplanan KDV 3.240,00

Toplam Ödenen Tutar 25.740,00

		/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			22.500,00	
740.22 (A) Sağlık Ocağı				
740.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler				
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	4.050,00		4.050,00	
		101 ALINAN ÇEKLER HS.		25.740,00
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		810,00
		360.05 KDV Tevkifatı		
		/		

<sup>170</sup> Ali Kartal, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kütahya, 1991, s.47

<sup>171</sup> Ekergil, s.85,86

117 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 14/04/2012 tarihinde 28264 nolu Resmi Gazete’de yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ ile, 1/6 olan KDV tevkifat oranı 2/10 olarak değiştirilmiştir.

/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		22.500,00
740.22 (A) Sağlık Ocağı		
740.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.		22.500,00
741.22 (A) Sağlık Ocağı		
741.22.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
/		

### 3.5.2.7. Hakedişler

#### İş Sahibinden Alınan Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi:

**Örnek<sup>172</sup>:** Pelin İnşaat işletmesi Okul inşaatı işine ait 50.000,00.-TL hakediş düzenlemiş, iş sahibi tarafından da yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme gerçekleşmiştir.

Hakediş 50.000,00.-TL

KDV 9.000,00.-TL

Gelir Vergisi kesintisi (50.000\*0,03) 1.500,00.-TL

Damga Vergisi kesintisi(50.000\*0,00825) 412,50.-TL

Net Tutar 57.087,50.-TL

<sup>172</sup> Büyüktürk, s.89



100 KASA HS.		57.087,50
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		1.500,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		421,50
740.00 Okul İnşaatı		
740.00.001 Damga Vergisi		
	350 YILLARA YAYGIN İNŞ VE ON. HAKEDİŞ HS.	50.000,00
	391 HESAPLANAN KDV HS.	9.000,00
Alınan hakedişin kaydı		

#### Taşeron Hakedişlerinin Muhasebeleştirilmesi:

**Örnek<sup>173</sup>:** Dilek İnşaat taahhüt işletmesi yapmakta olduğu C inşaatı işinin bir kısmını taşeron işletmeye devretmiştir. Düzenlenen hakedişten kesintiler yapıldıktan sonra ödeme yapılmıştır.

Hakediş 20.000,00.-TL

KDV 3.600,00.-TL

Gelir Vergisi kesintisi 600,00.-TL

Damga Vergisi kesintisi 165,00.-TL

Net Tutar 22.835,00.-TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000,00
740.00 C İnşaatı		
740.00.001 Taşeron Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		3.600,00
	100 KASA HS.	22.875,00
	360 ÖD. VERGİ VE FON HS.	765,00
	360.01 Gelir Vergisi 600,00	
	360.02 Damga Vergisi 165,00	
Verilen hakedişlerin kaydı		

<sup>173</sup>Büyüktürk, s.90

### 3.5.2.8. Peşin Ödenen Vergilerin Mahsubu veya İadesi

Geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihte YSİO işinden elde edilen gelirler ve giderler sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

İlgili dönemin karla sonuçlanması halinde, dönem kazancı üzerinden hesaplanacak vergiden, hakedişlerden kesilen peşin ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Dönemin zararlı kapanması halinde peşin ödenen vergilerin tamamı, mahsup edilecek peşin ödenen verginin dönem kazancı üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde peşin ödenen verginin mahsubu yapılamayan kısmı mükellefe iade edilecektir.

Geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihe kadar “295-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına borç kaydedilen tutarlar, işin biteceği yıl sonunda “193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına aktarılmalıdır.

/	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
	XXX
	XXX

Dönemin karla kapanması sonucunda, dönem karı üzerinden hesaplanan vergi “691-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının borcuna, “370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağına kaydedilir.

/	
691- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.
	XXX
	XXX

193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabının kalanı (En çok 370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. kalanı kadarlık kısmı) “ 371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri” hesabına devredilerek kapatılır. Eğer 370 nolu hesap kalanı 371 nolu hesaptan büyük ise aradaki olumlu fark “360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına” kaydedilerek muhasebeleştirilir.

371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜK. HS.	/	193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	XXX XXX
370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. HS.	/	371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜK. HS. 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	XXX XXX XXX

### 3.5.2.9. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Dönem Sonu İşlemleri

YSİO işlerine ilişkin hakedişler işin tamamlanması aşamasına kadar “350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında”, bekletilir. İşin bitmesi ile 350 no.lu hesapta biriken hakediş bedelleri, “600-Yurtiçi Satışlar Hesabı”na aktarılarak hasılat kaydedilir.

Söz konusu işle ilgili olarak 170 no.lu hesapta izlenen maliyetler ise, aynı tarih itibariyle “622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na aktarılarak kapatılır ve söz konusu taahhüt işinin kar-zararı tespit edilir.

İşin bittiği dönemde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

350-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	600-YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	XXX	XXX
Hakediş bedellerinin hasılat kaydedilmesi			
600-YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	XXX	XXX
Kar/zarar tespiti			
690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	622-SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	XXX	XXX
Kar/zarar tespiti			

### 3.6. İnşaat İşinin Tamamlanması ve Teslimi

İnşaat işinin sözleşme koşullarına göre tamamlanarak inşaat sahibine teslim edilme süreci; kesin hakediş raporlar ve belgelerinin hazırlanması, inşaatın yapı denetim görevlileri veya idare tarafından teknik kontrolünün yapılması, kesin kabul tutanağının onaylanması ve asgari işçilik belgesinin onaylanması şeklinde özetlenebilir<sup>174</sup>.

#### 3.6.1. Kesin Kabul

**Örnek<sup>175</sup>:** MS işletmesi 30.05.20X2 tarihinde Sağlık Ocağı inşaat işini tamamlayarak, kesin kabul için başvuruda bulunup, Kesin Kabul Teklif Belgesi düzenletmiştir. İnşaat işi noksansız ve kusursuz bir şekilde tamamlanarak, Kesin Kabul Tutanağı 27.06.20X2 tarihinde alınmıştır. İhale bedeli olan 800.000,00.-TL'nin 300.000,00.-TL'si 04.10.20X1 tarihinde ilk hakediş bedeli olarak tahsil edildiği için, kalan hakediş bedeli 27.06.20X2 tarihinde nakden tahsil edilmiştir. Kesin teminatı olarak teslim edilen 48.800,00.-TL'lik teminat mektubu ise geri alınarak bankaya teslim edilmiştir.

<sup>174</sup> Ekergil, s.88

<sup>175</sup> Ekergil, s.89,90

İhale Bedeli 800.000,00.-TL

(-) İnşaat Yapım Sürecinde Alınan Hakedişler 300.000,00.-TL

Kesin Hakediş Bedeli 500.000,00.-TL

KDV (500.000 × %18) 90.000,00.-TL

KDV Tevkifatı (14.400 × 2/10) - 18.000,00.-TL

Tahsil Edilen KDV 72.000

Toplam Tutar 572.000,00.-TL

Gelir Vergisi (%3) - 15.000,00.-TL

Damga Vergisi (‰3) - 1.500,00.-TL

Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli 555.500,00.-TL

100 KASA HS.		555.500,00
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		16.500,00
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi		
295.10.22 (A) Sağlık Ocağı		
	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	500.000,00
	350.22 (A) Sağlık Ocağı	
	391 HESAPLANAN KDV HS.	72.000,00
	350.22 (A) Sağlık Ocağı	

350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı pasif karakterli bir hesaptır, yani işletmenin taahhüt etmiş olduğu inşaat işine yönelik almış olduğu varlıkları ifade etmektedir. Kesin kabul ile birlikte inşaat işi tamamlanmış ve yetkili kurumlardan aldığı belgelerle de Sağlık Ocağı inşaat işine ilişkin sorumluluğu kalmamıştır. Bu durumda hem inşaat sahibine olan borcunun kapatılması hem de faaliyetinin sonuncunda ortaya çıkan gelirin gösterilmesi amacıyla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.		800.000,00
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	800.000,00
	600.22 (A) Sağlık Ocağı	

### 3.6.2. Asgari İşçilik Uygulaması

Asgari işçilik uygulaması; ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerde işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam istihkak tutarına, Kurumca yayımlanan genelge ve tebliğde belirtilen asgari işçilik oranı uygulanarak yapılmaktadır. Eğer işveren inceleme konusu işle ilgili olarak Kurumda ayrı işyeri dosyası açtırmış ve işçilik bildiriminde bulunmuş ise işin bitiminden sonra öncelikle kurum tarafından ön değerlendirme yapılmakta, bu ön değerlendirmede genelge veya tebliğ eki listede belirtilen asgari işçilik oranlarının %25 eksiği esas alınmaktadır. Asgari İşçilik Oranları Listesinde bulunmayan işler için Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından o işe ait asgari işçilik oranı tespit edilmektedir. Yapılan değerlendirme sonucunda işverenin yeterli işçilik bildirdiği anlaşılırsa teminat çözümünde veya yapı kullanma izin belgesi (iskan ruhsatı) almakta kullanılan ilişiksizlik belgesi (borcu yoktur yazısı) verilmektedir<sup>176</sup>.

### 3.7. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Örnek<sup>177</sup>

İşletme yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşmakta olup bunun yanında ticari emtia satışı da yapmaktadır.

İşletmenin 2009 yılı itibarıyla söz konusu faaliyetleri ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir.

Yapılan İşler	Durumu	Giderler	Gelirler	Stopaj
Baraj İnşaatı	Devam ediyor	300.000,00	400.000,00	12.000,00
Okul İnşaatı	Tamamlandı	100.000,00	150.000,00	4.500,00
Hastane İnşaatı	Tamamlandı	180.000,00	300.000,00	9.000,00
Ticari Faaliyet		150.250,00 (Emtia Maliyeti)	220.000,00 (Emtia Hasılatı)	

<sup>176</sup> Ekergil, s.91

<sup>177</sup> TUNA Selim, "Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları", İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2010. s 163-171

Yukarıdaki veriler dışında 2009 yılı içinde aşağıdaki işlemler gerçekleşmiştir.

a) İşletme inşaat işinde kullanmak üzere yıl içinde 100.000,00.-TL(KDV hariç) kereste ve demir malzemesi almış olup bunun 20.000,00.-TL'lik kısmı baraj inşaatında, 50.000,00.-TL'lik kısmı okul inşaatında, kalan 30.000,00.-TL'lik kısmı ise hastane inşaatında kullanılmıştır.

b) İşletme yıl içinde toplam 400.000,00.-TL hakediş almış olup bu hakedişin 200.000,00.-TL'si baraj inşaatı için olup kalanın yarısı okul yarısı ise hastane inşaatı içindir.

c) İşletme yıl içinde toplam 55.000,00.-TL'lik genel yönetim giderine katlanmıştır. (amortisman giderleri hariç)

d) İşletmede yer alan makineler sadece inşaat işinde kullanılmakta olup demirbaşlar ise tüm faaliyetlerde kullanılmıştır. Bu duran varlıkların işlerde kullanıldığı süreler aşağıdaki gibidir. (1 yıl 360 gün olarak dikkate alınmıştır)

	<b>Makineler</b>	<b>Demirbaşlar</b>
Baraj İnşaatı	120 gün	72 gün
Okul inşaatı	150 gün	18 gün
Hastane inşaatı	60 gün	18 gün
Ticari faaliyette	---	252 gün
Çalışılmayan gün	30 gün	---
<b>TOPLAM</b>	<b>360 gün</b>	<b>360 gün</b>

Makinelerin 2009 yılı amortismanı 60.000,00.-TL olup demirbaşların amortisman tutarı ise 20.000 TL'dir.

e) İşletme yıl içinde bankadan 3 yıl vadeli bir kredi kullanmış olup yıl sonunda kredinin tahakkuk etmiş olan faiz tutarı 40.000,00.-TL'dir. Kredi faizinin 15.000,00.-TL'si baraj inşaatı için kullanılan kısma ait olup, 5.000,00.-TL'si okul inşaatına 10.000,00.-TL'si ise hastane inşaatı için kullanılan kısma aittir. Kalan 10.000,00.-TL'lik kısım ise işletmenin genel finansman ihtiyacı için kullanılan krediye ait faiz gideridir.

Çözüm :

1) Amortismanların Dağıtılması<sup>178</sup>:

MAKİNELER	Kullanılan Gün	Dağıtım Oranı	Amortismanndan Aldığı Pay Tutarı
Baraj İnşaatı	120 gün	%33,3 (1/3)	20.000,00
Okul inşaatı	150 gün	%41,7 (5/12)	25.000,00
Hastane inşaatı	60 gün	%16,7 (1/6)	10.000,00
Ticari faaliyet	---	---	---
Çalışılmayan süre <sup>179</sup>	30 gün	%8,3 (1/12)	5.000,00
TOPLAM	360 gün	%100	60.000,00

DEMİRBAŞLAR	Kullanılan Gün	Dağıtım Oranı	Amortismanndan Aldığı Pay Tutarı
Baraj İnşaatı	72 gün	%20	4.000,00
Okul inşaatı	18 gün	%5	1.000,00
Hastane inşaatı	18 gün	%5	1.000,00
Ticari faaliyet	252 gün	%70	14.000,00
Çalışılmayan süre	---	---	---
TOPLAM	360 gün	%100	20.000,00

2) Finansman Giderlerinin Dağıtımı:

Faaliyetler	Tutar
Baraj İnşaatı	15.000,00
Okul inşaatı	5.000,00
Hastane inşaatı	10.000,00
Genel faaliyetler <sup>180</sup>	10.000,00
TOPLAM	40.000,00

3) Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı:

770 Genel Yönetim Giderleri (Müşterek Genel Giderler) = 70.000,00.-TL

55.000,00 (Dönem içinden) ; 5.000,00 (Amortismanlardan); 10.000,00 (Faiz Giderinden)

<sup>178</sup> Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

<sup>179</sup> Çalışılmayan süreye isabet eden 5.000 TL müşterek genel giderler arasına dahil edilerek dağıtımına tabi tutulacaktır.

<sup>180</sup> Finansman giderleri içerisinde tüm faaliyetler için kullanılan krediye isabet eden 10.000 TL müşterek genel giderler arasına dahil edilerek dağıtımına tabi tutulacaktır.



Faaliyetler	Harcama	Hasılat	Dağıtım Oranı	Müşterek Genel Giderlerden Aldığı Pay Tutarı
Baraj İnşaatı	300.000,00		%37,5	26.250,00
Okul inşaatı	100.000,00		%12,5	8.750,00
Hastane inşaatı	180.000,00		%22,5	15.750,00
Ticari faaliyet		220.000,00	%27,5	19.250,00
<b>TOPLAM</b>	800.000,00 <sup>181</sup>		%100	70.000,00

Malzeme alınışı ve inşaatlara sevki:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 191 İNDİRİLECEK KDV HS.		102 BANKALAR HS.	100.000,00 18.000,00 118.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. Baraj 20.000,00 Okul 50.000,00		150 İLK MAD. VE MAL. HS.	100.000,00 118.000,00

Hakedişlerin kaydı:

102 BANKALAR HS. 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS. <sup>182</sup> 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS. <sup>183</sup> Baraj 200.000,00 Okul 100.000,00		350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS. Baraj 200.000,00 Okul 100.000,00 Hastane 100.000,00 391 HESAPLANAN KDV HS.	460.000,00 6.000,00 6.000,00 400.000,00 72.000,00
---	--	--	---

<sup>181</sup> Müşterek genel giderlerin dağıtımında yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

<sup>182</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca hakedişlerden %3 stopaj yapılması gerekmektedir.

<sup>183</sup> Dönem sonunda henüz tamamlanmamış olan inşaatlara ilişkin hakedişlere ait stopajlar inşaat bittiğinde mahsup edilebileceğinden 193 nolu hesap yerine uzun vadeli olan 295 nolu hesapta izlenmesi gerekmektedir.

Amortismanların Kaydı ve Dağıtılması:

<div>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</div>	<div>257 BİR. AMOR. HS.</div> <div>Makinalar 60.000,00</div> <div>Demirbaşlar 20.000,00</div>	<div>80.000,00</div> <div>80.000,00</div>
<div>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</div> <div>Baraj 24.000,00</div> <div>Okul 26.000,00</div> <div>Hastane 11.000,00</div> <div>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.</div> <div>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS<sup>184</sup></div>	<div>771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</div>	<div>61.000,00</div> <div>14.000,00</div> <div>5.000,00</div> <div>80.000,00</div>
<div>771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.</div>	<div>770 GENEL YÖN. GİD. HS.</div>	<div>80.000,00</div> <div>80.000,00</div>

Finansman Giderlerinin Kaydı ve Dağıtılması:

<div>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.</div>	<div>381 GİDER TAH. HS.</div>	<div>40.000,00</div> <div>40.000,00</div>
<div>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</div> <div>Baraj 15.000,00</div> <div>Okul 5.000,00</div> <div>Hastane 10.000,00</div> <div>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS<sup>185</sup></div>	<div>781 FİNANS. GİD. YAN. HS.</div>	<div>30.000,00</div> <div>10.000,00</div> <div>40.000,00</div>

Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

<sup>184</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca hakedişlerden %3 stopaj yapılması gerekmektedir.

<sup>185</sup> Müşterek genel gider olarak dağıtılmak üzere 770 nolu hesaba alınmıştır.

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		50.750,00
Baraj	26.250,00	
Okul	8.750,00	
Hastane	15.750,00	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		19.250,00
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	70.000,00
/		
771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.		70.000,00
	770 GEN. YÖN. GİD. HS.	70.000,00
/		

Maliyetlerin yansıtılması ve tamamlanan inşaatların maliyetlerinin gelir tablosuna aktarımı:

/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		241.750,00
Baraj	85.250,00	
Okul	89.750,00	
Hastane	66.750,00	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	241.750,00
	Baraj	85.250,00
	Okul	89.750,00
	Hastane	66.750,00
/		
741 HİZ. ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.		241.750,00
	740 HİZ. ÜR. MALİYETİ HS.	241.750,00
/		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. <sup>186</sup>		436.500,00
	170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MAL. HS.	436.500,00
	Okul	189.750,00
	Hastane	246.750,00

Tamamlanan inşaatlara ilişkin hakedişlerin gelir tablosuna aktarılması:

/		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.		650.000,00
Okul	250.000,00	
Hastane	400.000,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	650.000,00
/		

<sup>186</sup> İnşaatlardan tamamlananlara ilişkin maliyetler ve hakedişler gelir tablosuna aktarılır.

Dönem Karı veya Zararının Tespiti:

<div>600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.S.</div> <div>Ticari faaliyet 220.000,00</div> <div>Hizmet faaliyeti 650.000,00</div>	/	<div>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI H.S.</div>	<div>870.000,00</div> <div>870.000,00</div>
<div>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI H.S.</div>	/	<div>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.S.</div> <div>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ H.S.</div> <div>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.S.</div>	<div>620.000,00</div> <div>150.250,00</div> <div>436.500,00</div> <div>33.250,00</div>
<div>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI H.S.</div>	/	<div>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIĞI H.S.</div> <div>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI H.S.</div>	<div>250.000,00</div> <div>50.000,00</div> <div>200.000,00</div>
<div>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</div>	/	<div>H.S.</div> <div>590 DÖNEM NET KARI H.S.</div>	<div>200.000,00</div> <div>200.000,00</div>
<div>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIĞI H.S.</div>	/	<div>370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KAR. H.S.</div>	<div>50.000,00</div> <div>50.000,00</div>
<div>371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜK. H.S.</div>	/	<div>193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR H.S.</div> <div>Okul 7.500,00</div> <div>Hastane 12.000,00</div>	<div>19.750,00</div> <div>19.750,00</div>
<div>370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KAR. H.S.</div>	/	<div>371 DÖN. KARININ PEŞ. ÖD. VERGİ VE DİĞ. YÜK. H.S.</div> <div>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.S.</div>	<div>50.000,00</div> <div>19.750,00</div> <div>30.250,00</div>

## SONUÇ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır. Buna göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Görüldüğü üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bitiminde hesaplanmaktadır. O halde işletmenin inşaat devam ettiği sürece gelir ve giderlerini ayrı bir hesapta toplamaları gerekmektedir. Bunun için de tekdüzen hesap planında giderlerin izlenmesi için "17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabı kullanılmakta iken gelirlerin izlenmesi için "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesabı kullanılmaktadır.

Ancak işletmelerin inşaat işleri dışında başka faaliyetleri de bulunmaktadır. Bu durumda bu faaliyetten elde ettikleri gelirleri ayrı olarak izleyip bunu vergilendireceklerdir. Burada önemli husus işletmede oluşan giderlerin bir kısmı hem inşaat işini ilgilendirdiği gibi hem de diğer faaliyetlerini ilgilendirmektedir. Örneğin işletmedeki duran varlıklar hem inşaat işinde kullanılmakta hem de diğer faaliyetlerinde kullanılmakta olabilir. Bu durumda "müşterek genel giderler" olarak ifade edilen bu tutarların yapılan işler arasında dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43.maddesinde müşterek genel giderler ve amortismanların nasıl dağıtılacağı açıklanmıştır. Buna göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enfasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde

düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımına tabi tutulurlar.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin ne zaman bittiğinin tespiti ise ilgili kanunun 44. maddesinde belirtilmiş olup inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- ALTUNCU, H., & KÜTÜK, Z. (2009). *Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: ASMMMO.
- ATAY, M. S. (2008). *Muhasebe Sistemleri Ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması*. Ankara: Asil Yayıncılık.
- ÇAKIKKAŞ, Ö., & ŞUEKİNCİ, C. (2013). *İnşaat Kavramı ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- ÇANKAYA, İ. (2003). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Baran Ofset.
- DEĞER, N. (2010). *Nuri Değer, İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi)*. İstanbul: Türmob Yayınları.
- DUMAN, İ. H. (2008). *İnşaat Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- EKERGİL, V., HACIKÖYLÜ, C., ŞENGEL, S., & AĞCA, A. (2013). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- ERDEN, S. A. (1997). *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*. Isparta: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÜMÜŞAY, S., & DOĞAN, U. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı. *Diyalog* , 71.
- KARTAL, A. (1991). *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*. Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KIZILOT, Ş. (2000). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- ORMAN, H. V. (1981). *Estimating For Residential Construction*. New York: Prentice-Hall.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., & KARAPINAR, A. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- SAYARI, M. (1983). *Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları.

- SAYIN, İ. H. (1999). *Kamu İnşaatlarında Hakediş Raporlarının Düzenlenmesi ve Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- SELİMOĞLU, R. (2011). *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İzmir: Hipotez Yayınları.
- ŞENLİK, M. (2005). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- TUNA, S. (2010). *Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- USUL, H. (2012). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- ÜSTÜNEL, B. (1994). *Tekdüzen Hesap Planı*. İstanbul: BDO Yayıncılık A.Ş.
- YILDIRIM, Ç. Ö. (2008). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- YILMAZ, A. (2003). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme*. Ankara: Şafak Matbaacılık.

## MAKALELER

- ALAGÖZ, A. (2009). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi. *ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* , 4-5.
- AYDIN, Z. C., & BEYAZ, D. (2008). İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar. *Yaklaşım Dergisi* , 183.
- BAKMAZ, Z. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* , 193.
- COŞKUN, A., & GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2008). Özel İnşaat (Yap-sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 10.
- ÇAKMAK, Ş. (2000). İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası* , 13-16.
- DEMİREL, S. (2008). Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Özellik Arzeden Durumlar. *Yaklaşım Dergisi* , 186.
- DUMAN, Y. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti. *Vergi Sorunları Dergisi* , 71,72.
- GÜNDOĞDU, B. (2007). Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı. *Vergi Dünyası* , 311.



- İNAN, A. (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme. *Sayıştay Dergisi* , 60.
- KORKMAZ, H. F. (1995). Yıllara yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirme Dönemi. *Vergi Dünyası* , 48,49.
- KÜÇÜK, M. (2004). Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası* , 275.
- ÖZKAN, A. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Yaklaşım Dergisi* , 180.
- ÖZYER, M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği .
- PERÇİN, N. (1996). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar. *Vergi sorunları Dergisi* , 94,126,127.
- SABAZ, B., ÖZ, Y., & ALBEZ, A. (2006). Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması. *Ekev Akademi Dergisi* , 12,159-179.
- SAYARI, M. (1995). Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi. *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi* , 41.
- TOPALOĞLU, M. (2011). Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası* , 43.

## TEZLER

- AKIN, S. (2010). Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi* , 76,77,78,79,93,104. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Maliye Anabilim Dalı, Y.Y.L.T.
- BÜYÜKTÜRK, G. (2013). Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği. *Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği* . İstanbul: Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Y.Y.L.T.
- ERŞEN, Z. K. (2010). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması. *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması* . Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

- KADIRHAN, F. (2009). İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi. *İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi* , 42. Çukurova Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İnşaat Mühendisliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- KARTAL, A. (1991). Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması. *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması* , 47. Kütahya: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- TUNA, Ö. (2009). Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi. *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi* , 120. İstanbul: Marmara Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı Y.Y.L.T.

## MEVZUAT

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Borçlar Kanunu
- Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği
- Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği
- 11 Nolu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı

## YARARLANILAN İNTERNET SİTELERİ

- <http://www.alomaliye.com>. (n.d.). 3065 sayılı KDV Kanunu, madde 10/a, [http://www.alomaliye.com/ayinsonu\\_kdv.htm](http://www.alomaliye.com/ayinsonu_kdv.htm). Retrieved from <http://www.alomaliye.com>.
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

- [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr)
- [www.vergidunyasi.com.tr](http://www.vergidunyasi.com.tr)
- [www.ihale.gov.tr](http://www.ihale.gov.tr)
- [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)
- [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr)
- [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)
- [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)
- [www.basbakanlik.gov.tr](http://www.basbakanlik.gov.tr)